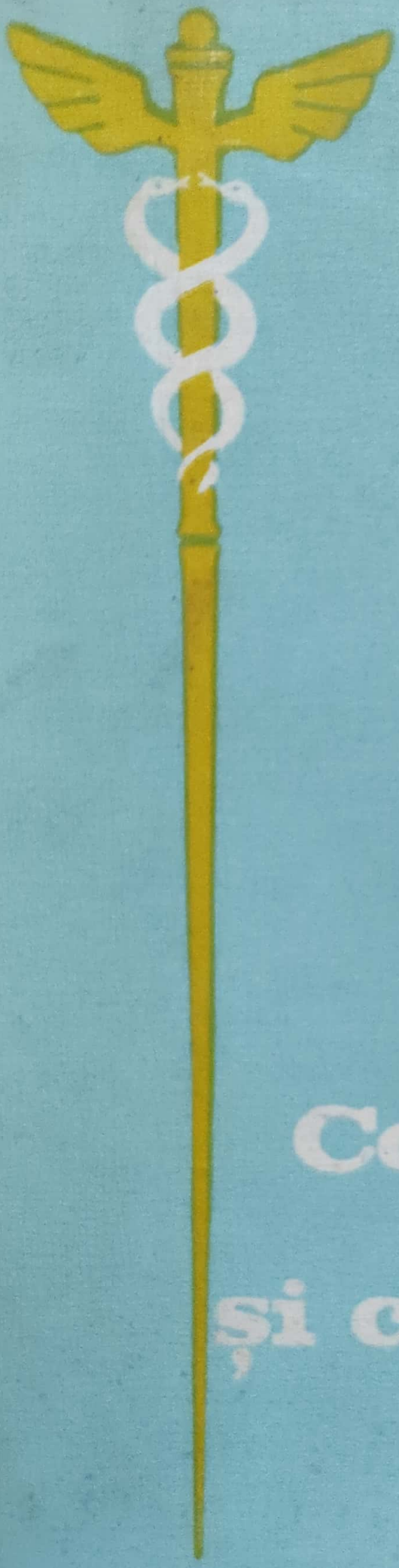
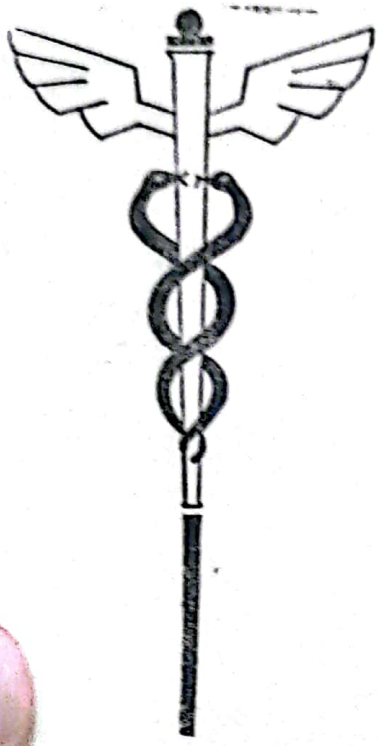


D. TIMARIU
GH. POPESCU
L. POSSLER

Contabilitate teoretică și comercială

Scanned with CamScanner

MINISTERUL EDUCAȚIEI ȘI ÎNVĂȚĂMÎNTULUI



Conf. univ. D. TIMARIU
Doctor în economie

Conf. univ. GH. POPESCU
Doctor în economie

Conf. univ. L. POSSLER
Doctor în economie

Contabilitate teoretică și comercială

Editura didactică și pedagogică — București

Scanned with CamScanner

CUVÎNT ÎNAINTE

În ansamblul informațiilor economice din întreprinderea comercială, informația contabilă ocupă un loc important atît din punct de vedere cantitativ cît și calitativ. Prin caracteristicile sale, informația contabilă ajută conducerea eficientă a întreprinderilor comerciale, permite judecarea nepărtinitoare a activității trecute, constituie ghidul activității prezente și farul călăuzitor al acțiunilor viitoare.

Pornind de la aceste premise, autorii au căutat să reunească într-un tot coerent, în cuprinsul lucrării, conceptele fundamentale și aplicațiile contabilității în domeniul comerțului, în concordanță cu rolul informației contabile în activitatea economică, în buna funcționare a noului mecanism economico-financiar. De asemenea, se prezintă modalitățile de interpretare și valorificare a informațiilor contabile în conducerea modernă a întreprinderilor comerciale, sînt analizați o seamă de indicatori de natură financiar-contabilă care permit cunoașterea multilaterală a realităților din întreprinderile comerciale și se examinează pîrghiile de fundamentare științifică a deciziilor pe toate treptele organizatorice, inclusiv baza informațională necesară elaborării planului și prognozelor economice.

Considerînd că lucrarea se înscrie ca o contribuție la îndemnurile spre autoperfecționare și transformare a acumulărilor cantitative într-o nouă calitate, cuprinse în documentele Partidului Comunist Român, autorii mulțumesc anticipat cititorilor pentru toate propunerile și sugestiile ce le vor face în vederea îmbunătățirii manualului.

AUTORII

București, 1981

Scanned with CamScanner

CUPRINSUL

Pag.

PARTEA INTII — CONCEPTELE FUNDAMENTALE ALE CONTABILITĂŢII 9

Cap. 1. **Obiectul şi metoda contabilităţii** 9

1.1. Întreprinderea comercială ca domeniu de cercetare şi aplicare a contabilităţii . 9
1.2. Obiectul contabilităţii în întreprinderea comercială 14
1.3. Metoda contabilităţii 16
1.4. Locul informaţiei contabile în sistemul informaţional al întreprinderii comerciale 21

Cap. 2. **Mijloacele economice în dublă reprezentare contabilă** 24

2.1. Conceptele de „mijloace" şi „fonduri" în contabilitate 24
2.2. Mijloacele economice şi sursele lor de proveniență în întreprinderea comercială 25
2.2.1. Mijloacele economice şi cheltuielile. 26
2.2.2. Sursele mijloacelor economice şi veniturile 33
2.2.3. Rezultatele financiare 37
2.3. Reprezentarea sintetică şi generalizată în bilanţ a mijloacelor economice şi modificările acestor mijloace 38
2.3.1. Reprezentarea sintetică şi generalizată în bilanţ a mijloacelor economice . . . 38
2.3.2. Tipurile de modificări ale elementelor patrimoniale din bilanţ 40

Cap. 3. **Sistemul conturilor şi principiile folosirii lui** 46

3.1. Conceptul de cont 46
3.1.1. Conturile şi conţinutul lor economic 46
3.1.2. Părţile structurale ale contului 48
3.1.3. Forma grafică a contului 52
3.2. Principiile şi regulile folosirii conturilor 54
3.2.1. Principiile înregistrării în conturi 54
3.2.2. Regulile de funcţionare a conturilor 55
3.2.3. Analiza contabilă şi înregistrarea contabilă 61
3.3. Clasificarea conturilor 70
3.3.1. Clasificarea conturilor după conţinutul economic şi funcţia contabilă 70
3.3.2. Clasificarea conturilor după sfera de cuprindere a conţinutului economic . . 79

Cap. 4. **Elemente de organizare şi tehnică a contabilităţii** 81

4.1. Normarea contabilă şi planul de conturi 81
4.2. Sectorul financiar-contabil şi fluxul informaţional contabil în întreprinderile comerciale 84
4.2.1. Structura şi atribuţiile sectorului financiar-contabil 84
4.2.2. Fluxul informaţional contabil şi organizarea lui 86
4.3. Caracteristicile organizatorice şi funcţionale ale fluxului curent de informaţii contabile 88
4.3.1. Culegerea datelor primare privind operaţiile economico-financiare 88

Scanned with CamScanner

Pag.
4.3.2. Pregătirea şi prelucrarea datelor în vederea contabilizării 90
4.3.3. Contabilizarea curentă a datelor; formele de înregistrare contabilă 93
4.3.4. Clasarea şi păstrarea purtătorilor de informaţii primare şi contabile 97

PARETA A DOUA — **CONTABILITATEA ACTIVITĂŢII INTREPRINDERILOR COMERCIALE** 99

Cap. 5. **Contabilitatea mărfurilor la întreprinderile comerciale cu ridicata** 99

5.1. Funcţiile contabilităţii mărfurilor 99
5.2. Organizarea contabilităţii sintetice a mărfurilor 100
5.2.1. Factorii economici care influenţează organizarea contabilităţii sintetice a mărfurilor 100
5.2.2. Organizarea contabilităţii sintetice a mărfurilor 110
5.2.3. Contabilizarea operaţiilor privind fluxul de mărfuri 122
5.3. Organizarea contabilităţii analitice a mărfurilor din depozite 122
5.3.1. Organizarea contabilităţii analitice a mărfurilor după metoda inventarului contabil permanent 122
5.3.2. Organizarea contabilităţii analitice a mărfurilor după metoda operativ-contabilă (pe solduri) 128
5.4. Interpretarea şi valorificarea informaţiilor contabilităţii mărfurilor. 128
5.4.1. Interpretarea informaţiilor contabilităţii mărfurilor 128
5.4.2. Valorificarea informaţiilor contabilităţii mărfurilor. 135

Cap. 6. **Contabilitatea mărfurilor la întreprinderile comerciale cu amănuntul** 141

6.1. Indicatorii funcţiilor magazinelor şi conturile corespunătoare lor 141
6.2. Organizarea contabilităţii sintetice a mărfurilor existente în magazine 142
6.2.1. Elaborarea pe baza informaţiilor contabilităţii a indicatorului Volumul aprovizionării cu mărfuri 142
6.2.2. Elaborarea pe baza informaţiilor contabilităţii a indicatorului Volumul desfacerilor de mărfuri 143
6.2.3. Reevaluarea stocurilor de mărfuri existente în magazine 147
6.2.4. Inventarierea stocurilor de mărfuri din magazine 152
6.3. Organizarea contabilităţii analitice a mărfurilor din magazine 157
6.4. Valorificarea informaţiilor contabilităţii mărfurilor cu amănunutul în conducerea activităţii comerciale 159

Cap. 7. **Contabilitatea producţiei şi circulaţiei mărfurilor la întreprinderile de alimentaţie publică** 161

7.1. Elemente de bază privind organizarea contabilităţii mărfurilor în alimentaţia publică 161
7.2. Contabilitatea activităţii de alimentaţie publică în sistem comercial 163
7.2.1. Contabilitatea activităţii depozitelor de repartizare 163
7.2.2. Contabilitatea activităţii unităţilor de alimentaţie publică 168
7.3. Contabilitatea activităţii de alimentaţie publică în sistem industrial 179
7.3.1. Contabilitatea cheltuielilor de producţie în laboratoarele de cofetărie şi patiserie 179
7.3.2. Contabilitatea produselor finite ale laboratoarelor de cofetărie şi patiserie . . 184
7.4. Valorificarea informaţiilor contabile în întreprinderile de alimentaţie publică . . . 189

Cap. 8. **Contabilitatea mărfurilor la întreprinderile pentru legume şi fructe** 191

8.1. Contabilitatea mărfurilor la centrele de achiziţii 194
8.1.1. Operaţiile cu mărfuri la centrele de achiziţii şi reflectarea lor contabilă 194

Scanned with CamScanner

Pag.
8.1.2. Contabilitatea mărfurilor la centrele de achiziţii legume-fructe 196
8.2. Contabilitatea operaţiilor cu mărfuri la depozitele de repartizare 198
8.2.1. Contabilitatea sintetică a operaţiilor cu mărfuri la depozitele de repartizare . . . 198
8.2.2. Contabilitatea analitică a mărfurilor la depozitele de repartizare 200
8.3. Operaţiile cu mărfuri ale depozitelor de păstrare şi reflectarea lor contabilă . . 201
8.4. Operaţiile cu mărfuri la unităţile de desfacere cu amănuntul şi reflectarea lor contabilă 202
8.5. Valorificarea informaţiilor contabile privind circulaţia legumelor şi fructelor, în conducerea activităţii întreprinderii 204

Cap. 9. **Contabilitatea exportului de mărfuri la întreprinderile de comerţ exterior** . . . 206

9.1. Elemente de bază privind organizarea contabilităţii exportului de mărfuri . . 206
9.1.1. Obiectul şi organizarea activităţii de export a mărfurilor 206
9.1.2. Condiţiile de livrare a mărfurilor la export 209
9.2. Evaluarea curentă a mărfurilor care fac obiectul exportului 211
9.2.1. Preţurile externe privind exportul de mărfuri 211
9.2.2. Preţurile interne privind exportul de mărfuri 217
9.3. Organizarea contabilităţii exportului de mărfuri 220
9.3.1. Culegerea şi prelucrarea datelor pentru contabilizare 220
9.3.2. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision 223
9.3.3. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu 239
9.3.4. Contabilitatea reexportului de mărfuri 247
9.4. Obţinerea şi valorificarea informaţiilor contabile privind exportul de mărfuri în conducerea activităţii comerciale 251

Cap. 10. **Contabilitatea importului de mărfuri la întreprinderile de comerţ exterior** 256

10.1. Organizarea activităţii de import 256
10.2. Preţurile mărfurilor importate 257
10.3. Documentele folosite la importul de mărfuri 263
10.4. Contabilitatea importului de mărfuri 265
10.4.1. Factorii care influenţează organizarea contabilităţii importului de mărfuri . . . 265
10.4.2. Evaluarea mărfurilor importate 266
10.4.3. Contabilitatea mărfurilor achiziţionate din străinătate 267
10.4.4. Contabilitatea vînzării mărfurilor importate 271
10.4.5. Contabilizarea operaţiilor economice prvind importul de mărfuri. 274

Cap. 11. **Contabilitatea ambalajelor de transport şi a materialelor de ambalat** 282

11.1. Contabilitatea ambalajelor de transport 282
11.1.1. Noţiunea şi felurile ambalajelor 282
11.1.2. Preţurile ambalajelor de transport. 282
11.1.3. Organizarea contabilităţii sintetice şi analitice a ambalajelor de transport . . 283
11.1.4. Circulaţia ambalajelor de transport şi contabilitatea lor 286
11.2. Contabilitatea materialelor de ambalat 289

Cap. 12. **Contabilitatea mijloacelor fixe şi a obiectelor de inventar** 293

12.1. Mijloacele fixe şi obiectele de inventar — baza tehnico-materială a activităţii întreprinderilor comerciale 293
12.1.1. Conceptul şi caracteristicile mijloacelor fixe şi ale obiectelor de inventar . . . 293
12.1.2. Evaluarea mijloacelor fixe şi a obiectelor de inventar 295

Scanned with CamScanner

Pag.

12.2. Contabilitatea mijloacelor fixe şi a obiectelor de inventar 297
12.2.1. Operaţiile privind mijloacele fixe şi obiectele de inventar 297
12.2.2. Organizarea contabilităţii mijloacelor fixe şi a obiectelor de inventar . . . 299
12.3. Valorificarea informaţiei contabile privind mijloacele fixe şi obiectele de inventar 318

Cap. 13. **Contabilitatea finanţării şi a fondurilor întreprinderii** 320

13.1. Conceptul şi modalităţile de finanţare a activităţii economice. 320
13.2. Finanţarea activităţii întreprinderii comerciale 320
13.3. Fondurile întreprinderii comerciale; constituirea şi consumarea lor 322
13.4. Contabilitatea finanţării şi a fondurilor întreprinderii comerciale 324
13.4.1. Contabilitatea finanţării şi a fondurilor proprii pentru mijloace fixe. 324
13.4.2. Contabilitatea finanţării şi a fondurilor proprii pentru mijloace circulante . . 326
13.4.3. Contabilitatea finanţării şi a fondurilor mijloacelor cu destinaţie specială . . 329
13.5. Valorificarea informaţiei contabile privind finanţările şi fondurile întreprinderii comerciale 338

Cap. 14. **Contabilitatea mijloacelor băneşti, a decontărilor şi a creditelor pentru mijloace circulante** 341

14.1. Contabilitatea operaţiilor de casă 341
14.2. Contabilitatea decontărilor pentru aprovizionări şi vînzări de mărfuri 342
14.3. Contabilitatea decontărilor prin cecuri de decontare 346
14.4. Contabilitatea decontărilor prin contul curent 348
14.5. Contabilitatea creditelor pentru mărfuri vîndute cu plata în rate 353
14.6. Valorificarea informaţiilor contabilităţii mijloacelor băneşti, a decontărilor şi a creditelor pentru mijloace circulante 356

Cap. 15. **Contabilitatea cheltuielilor de circulaţie** 359

15.1. Clasificarea cheltuielilor de circulaţie 359
15.2. Contabilitatea cheltuielilor activităţii comerciale 360
15.3. Colectarea principalelor cheltuieli ale activităţii comerciale 361
15.3.1. Cheltuielile privind retribuirea muncii 361
16.3.2. Cheltuielile cu reparaţiile mijloacelor fixe 363
15.3.3. Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe 365
15.3.4. Cheltuielile cu transportul mărfurilor 368
15.4. Contabilitatea cheltuielilor activităţii de achiziţii şi de păstrare a legumelor şi fructelor 370
15.5. Contabilitatea cheltuielilor activităţii de administrare 371
15.6. Repartizarea cheltuielilor întreprinderii comerciale 373
15.6.1. Repartizarea cheltuielilor activităţii de administrare 373
15.6.2. Repartizarea cheltuielilor activităţii comerciale 373
15.6.3. Repartizarea cheltuielilor activităţii de achiziţii 375
15.7. Valorificarea informaţiilor contabilităţii cheltuielilor de circulaţie 376

Cap. 16. **Contabilitatea rezultatelor financiare** 378

16.1. Funcţiile contabilităţii rezultatelor financiare. 378
16.2. Contabilitatea formării beneficiilor şi a pierderilor 379
16.3. Contabilitatea repartizării beneficiilor şi a acoperirii pierderilor 386
16.4. Valorificarea informaţiilor contabilităţii rezultatelor financiare 390

Scanned with CamScanner

Pag.

Cap. *17.* **Bilanţul contabil** 393

17.1. Noţiunea, felurile şi funcţiile bilanţului 393
17.2. Execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli — obiectiv al contabilităţii întreprinderii comerciale 394
17.3. Conţinutul şi structura bilanţului 396
17.4. Tehnica întocmirii şi utilizării bilanţului 404
17.4.1. Lucrări premergătoare întocmirii bilanţului 404
17.4.2. Completarea bilanţului 408
17.5. Valorificarea informaţiilor din bilanţ pentru analiza situaţiei financiare a întreprinderii comerciale 410
17.6. Raportarea informaţiilor din bilanţ şi măsurile ce se iau pe baza acestora de organele din afara întreprinderilor comerciale 412

Bibliografie 414

Scanned with CamScanner

I

Conceptele fundamentale ale contabilităţii

1

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

1.1. ÎNTREPRINDEREA COMERCIALĂ CA DOMENIU DE CERCETARE ŞI APLICARE A CONTABILITĂŢII

Un domeniu aparte, deosebit de important, de cercetare şi aplicare a ştiinţei contabile îl constituie comerţul, respectiv activitatea de mijlocire a schimbului de mărfuri prin întreprinderile comerciale, atît în interiorul ţării, cît şi în relaţiile cu străinătatea. Circulaţia mărfurilor prin comerţul interior şi comerţul exterior formează componentele de bază ale circulaţiei generale a mărfurilor ca fază a procesului reproducţiei sociale.

Prin ponderea şi importanţa lor, comerţul interior şi comerţul exterior constituie ramuri distincte ale economiei noastre naţionale, caracterizate ca ramuri producătoare de servicii, iar întreprinderile care le compun se încadrează fie în proprietatea de stat — întreprinderile de comerţ interior, întreprinderile de comerţ exterior, fie în proprietatea cooperatistă — cooperativele de consum; comerţul de stat este preponderent şi are rol conducător în sfera circulaţiei mărfurilor.

În ramura comerţului interior, se realizează circulaţia mărfurilor de consum personal, respectiv trecerea acestor mărfuri prin actul cumpărării-vînzării în moneda naţională din sfera producţiei materiale interne în sfera consumului individual intern şi, totodată, studierea cererii de consum a populaţiei şi influenţarea corespunzătoare a producţiei. În corelaţie cu creşterea veniturilor băneşti ale populaţiei şi dezvoltarea producţiei bunurilor de consum, partidul şi statul nostru stabilesc comerţului interior, în fiecare etapă de dezvoltare economico-socială a ţării, sarcini concrete privind: creşterea volumului vînzărilor de mărfuri, dezvoltarea reţelei comerciale, perfecţionarea activităţii comerciale etc., astfel încît să se asigure buna aprovizionare cu mărfuri a populaţiei în condiţiile unui comerţ modern. În ce priveşte creşterea volumului vînzărilor de mărfuri, în perioada cincinalului 1976—1980, corespunzător veniturilor sporite ale populaţiei, acest volum a fost cu

Scanned with CamScanner

52% mai mare în anul 1980 decît în anul 1975, asigurîndu-se o bună aprovizionare cu mărfuri alimentare și industriale. Pentru perioada actualului cincinal, documentele Congresului al XII-lea al Partidului Comunist Român și *Legea pentru adoptarea Planului național unic de dezvoltare economico-socială a României în perioada 1981—1985* stabilesc ca volumul desfacerilor de mărfuri să sporească într-un ritm mediu anual de 4,8% asigurîndu-se o creștere însemnată a consumului mediu pe locuitor la principalele produse, ceea ce va contribui la creșterea, în continuare, a bunăstării întregului popor și crearea unei noi calități a vieții — scopul fundamental al politicii partidului nostru[1].

În ramura comerțului exterior se realizează circulația mărfurilor în relațiile cu străinătatea, prin actul vînzării-cumpărării în valută, implicînd operații de export, import, reexport etc., și, totodată, cooperarea economică și tehnico-științifică internațională. Pe baza dezvoltării economiei naționale au fost create condiții pentru participarea tot mai intensă a României la schimbul mondial de valori, volumul comerțului exterior ajungînd să se dezvolte, în perioada cincinalului 1976—1980, într-un ritm mediu anual de 15%. Noi valențe cunoaște dezvoltarea comerțului nostru exterior în perioada cincinalului 1981—1985 pentru care s-a stabilit un ritm mediu anual de 11,9%. Odată cu aceasta, un accent deosebit se pune pe problemele legate de perfecționarea comerțului exterior, a colaborării și cooperării cu alte state, acestea constituind o parte inseparabilă a activității generale pentru înfăptuirea Programului partidului de făurire a societății socialiste multilateral dezvoltate și înaintare a României spre comunism. În acest sens, se va urmări realizarea unei balanțe comerciale excedentare, care să asigure o balanță de plăți externe echilibrată și, totodată, consolidarea rezervelor valutare ale țării.

În economia țării noastre, întreprinderile comerciale formează sisteme comerciale de stat: sistemul Ministerului Comerțului Interior, sistemul Ministerului Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale, sistemul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare etc. și sisteme comerciale cooperatiste: sistemul cooperației de consum, sistemul cooperației meșteșugărești etc.

În *sistemul Ministerului Comerțului Interior* există întreprinderi comerciale subordonate direct ministerului și întreprinderi subordonate comitetelor executive ale Consiliilor populare județene, respectiv al municipiului București. Din prima categorie fac parte întreprinderile comerciale cu ridicata și unele întreprinderi comerciale cu amănuntul, iar din a doua categorie, întreprinderile comerciale locale pentru comerțul cu amănuntul, specializate și mixte. Coordonarea activității întreprinderilor de subordonare locală este în atribuția Direcțiilor comerciale județene și a Direcției generale comerciale a municipiului București, care sînt subordonate atît comitetelor executive ale consiliilor populare, cît și Ministerului Comerțului Interior. Întreprinderile comerciale cu ridicata, care sînt specializate pe grupe de mărfuri (întreprinderi comerciale cu ridicata pentru mărfuri alimentare, întreprinderi comerciale cu ridicata pentru textile-încălțăminte, întreprinderi comerciale cu ridicata pentru mărfuri metalo-chimice și mobilă), au ca obiect al activității lor cumpărarea de mărfuri în loturi mari de la întreprinderile

---

[1] Nicolae Ceaușescu, *Raport la cel de-al XII-lea Congres al Partidului Comunist Român*. Editura Politică, București, 1979, pag. 50—51.

Scanned with CamScanner

producătoare, păstrarea și sortarea acestora pentru formarea sortimentului comercial, după care le vînd în loturi mari întreprinderilor comerciale cu amănuntul și altor beneficiari. Întreprinderile comerciale cu amănuntul se aprovizionează cu mărfuri în loturi mari de la întreprinderile comerciale cu ridicata sau direct de la întreprinderile producătoare, pe care le vînd consumatorilor individuali sau colectivi, în cantități reduse, și în aceeași stare în care le-au cumpărat (întreprinderile comerciale cu amănuntul alimentare și nealimentare).

În *sistemul Ministerului Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale* există întreprinderi specializate de comerț exterior, care pot fi subordonate direct ministerelor economice și altor organizații centrale, centralelor industriale și altor unități asimilate acestora sau direct Ministerului Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale, precum și întreprinderi de cooperare economică cu străinătatea, subordonate direct ministerelor economice sau unor direcții generale autonome. Întreprinderile de comerț exterior, în colaborare cu unitățile economice producătoare, asigură realizarea exporturilor și importurilor de mărfuri, prospectarea pieței externe, alegerea partenerilor străini, negocierea și încheierea contractelor externe de vînzare-cumpărare, organizarea reprezentării și rețelei de desfacere în străinătate etc. Totodată, lor le revin sarcini importante privind amplificarea schimburilor comerciale externe, valorificarea superioară a potențialului material și uman al țării noastre, economisirea muncii sociale prin intermediul exportului și importului de mărfuri.

Întreprinderea comercială, în genere, fie că este de comerț interior, fie de comerț exterior constituie o unitate economică organizată de sine stătător și cu patrimoniu propriu, adecvat desfășurării pe bază de plan a unei activități comerciale specializate pe piața internă sau externă, cu cheltuieli minime și beneficii maxime, în condițiile satisfacerii optime a cerințelor de consum ale populației țării noastre. Ca trăsături generale ale acestei întreprinderi se relevă: dispune de personalitate juridică și de mijloace materiale și bănești în patrimoniul său; are plan propriu de activitate comercială și financiară ca parte a planului național unic de dezvoltare economico-socială; dispune de cont curent la bancă și beneficiază de credite bancare; are relații economice, financiare și juridice cu parteneri interni și externi; are contabilitate proprie și încheie bilanț contabil, care reflectă patrimoniul întreprinderii respective. Întreprinderea comercială constituie, deci, domeniul caracteristic de cercetare și aplicare a contabilității comerțului.

În cadrul întreprinderii comerciale se desfășoară diferite activități, între care activitatea de bază ocupă primul loc. Activitatea de bază a întreprinderii de comerț interior constă în realizarea circulației mărfurilor alimentare sau nealimentare, pe o anumită rază teritorială internă, prin operații de aprovizionare, stocare, vînzare etc., care au loc în diferite unități operative: depozite, magazine etc. Deosebit de aceasta, în unele cazuri, întreprinderea respectivă are și activități de producție (necomerciale), cum ar fi: producerea unor categorii de ambalaje, obținerea produselor de legume și fructe semiindustrializate etc. Activitatea de bază a întreprinderii de comerț exterior constă în realizarea exportului și importului mărfurilor de un anumit gen, prin operații de aprovizionare de la intern și vînzare la extern, respectiv aprovizionare de la extern și vînzare la intern, în cadrul cărora mărfurile circulă de regulă direct de la partenerii interni la cei externi sau invers, iar une-

Scanned with CamScanner

ori cu stocări intermediare în unități operative proprii: depozite, magazine etc. Deosebit de aceasta, întreprinderea de comerț exterior execută și operațiuni speciale, ca de exemplu, reexportul de mărfuri dintr-o anumită țară în altă țară. Atît activitatea de bază, cît și celelalte activități ale întreprinderii au caracter economic propriu-zis. Ele sînt coordonate, îndrumate și controlate prin activitatea de conducere și administrație.

Realizarea în ansamblu a activităților are loc în cadrul a diferite funcții ale întreprinderii comerciale, cum sînt: funcția de planificare și control al îndeplinirii planului, funcția de cercetare și dezvoltare, funcția comercială, funcția de personal, funcția financiar-contabilă.

Funcția financiar-contabilă integrează un complex de activități cu caracter financiar-contabil, condiționînd nemijlocit buna funcționare a întreprinderii comerciale, ceea ce îi conferă un loc deosebit de important în cadrul acesteia.

Pentru a putea începe să funcționeze, în conformitate cu planul de activitate comercială și bugetul de venituri și cheltuieli, întreprinderea comercială de stat primește din partea statului, în momentul înființării ei, o anumită cantitate de mijloace economice*, avînd obligația de a le folosi cît mai eficient și a le restitui societății pe măsura trecerii ei la regimul de autofinanțare cu ajutorul mijloacelor proprii.

Organizarea, funcționarea și conducerea activității întreprinderii comerciale au loc potrivit principiului autoconducerii și al autogestiunii economico-financiare. În esență, autogestiunea economico-financiară presupune autofinanțarea, respectiv recuperarea integrală a cheltuielilor efectuate din veniturile obținute prin comercializarea mărfurilor și asigurarea, totodată, a unui beneficiu pentru a se putea restitui mijloacele economice primite de la societate, a se constitui fondurile necesare propriei dezvoltări, cele destinate cointeresării materiale a personalului și a contribui, totodată, la dezvoltarea generală a societății. Ca trăsături principale ale autogestiunii economico-financiare, se relevă:

a) autonomia funcțională a întreprinderii, exprimată în totalitatea drepturilor și atribuțiilor acesteia de ordin tehnic, economic și administrativ, în baza cărora ea acționează de sine stătător în folosirea mijloacelor economice care se află în patrimoniul său;

b) existența legăturilor economice directe, exprimate în relațiile de cumpărare-vînzare pe care întreprinderea le are cu diferiți parteneri comerciali, precum și în relațiile cu organele financiare ale statului și cu verigile sistemului bancar;

c) cointeresarea și răspunderea materială a întreprinderii și personalului ei muncitor, presupunînd îmbinarea intereselor generale ale societății cu cele particulare ale fiecărui om al muncii în vederea perfecționării întregii activități, a obținerii unor rezultate cît mai bune cu cheltuieli minime;

d) controlul financiar-bancar asupra activității întreprinderii, prin care se urmărește, în mod sistematic, stadiul îndeplinirii planului de activitate comercială și a bugetului de venituri și cheltuieli, precum și

---

* *Conceptul de „mijloace economice" exprimă, într-un sens generic, totalitatea* mijloacelor materiale și bănești care sînt destinate activității întreprinderilor economice de diferite genuri a căror caracteristică este că au un scop lucrativ, adică realizează beneficii.

Scanned with CamScanner

adoptarea deciziilor de reglare pe parcurs, de orientare a activității în viitor.

Aplicarea autogestiunii economico-financiare este indisolubil legată de contabilitate, de existența unui flux informațional operativ și eficient, în cadrul căruia, cu ajutorul etalonului bănesc se organizează evidența diferitelor venituri și cheltuieli ale întreprinderii, se calculează o serie de indicatori ai eficienței, se urmărește respectarea disciplinei de plan, contractuale, financiare etc. De aceea, existența contabilității proprii constituie o trăsătură esențială a întreprinderii comerciale conduse pe baza autogestiunii economico-financiare.

Experiența a demonstrat că fără o evidență clară, completă și operativă, care să permită cunoașterea multilaterală a realității și să ofere datele necesare pentru fundamentarea deciziilor pe toate treptele organizatorice, nu se poate realiza conducerea științifică a vieții economice și sociale cu respectarea cerințelor legilor obiective ale dezvoltării societății. În condițiile complexității crescînde a sarcinilor ce se pun în opera de edificare a socialismului, sistemul de evidență devine esențial pentru desfășurarea normală a activității economice și financiare. În acest sens, tovarășul Nicolae Ceaușescu subliniază că: *„Trebuie să punem ordine desăvîrșită în sistemul de evidență. Fără o bună evidență a mijloacelor materiale și financiare nu se poate vorbi de activitate economică și financiară normală".*[1]

Din punct de vedere cantitativ și calitativ activitatea întreprinderii comerciale se exprimă în indicatori economico-financiari, care au utilizări multiple în munca de conducere la nivelul tuturor organelor de decizie. Acești indicatori sînt expresii numerice în mărimi absolute, cu ajutorul cărora se caracterizează fenomenele economico-financiare sub aspectul compoziției, structurii, schimbării în timp, al legăturii lor reciproce etc. Principalii indicatori cantitativi sînt: volumul vînzărilor de mărfuri la intern, volumul vînzărilor de mărfuri la extern, volumul achizițiilor de legume și fructe, volumul stocurilor de mărfuri etc., iar ca indicatori calitativi, se remarcă: rabatul comercial aferent vînzărilor de mărfuri, cheltuielile de circulație aferente vînzărilor de mărfuri, cursul de revenire la export, aportul valutar, beneficiul, rentabilitatea etc. Indicatorii se pot prezenta, fie ca mărimi planificate care se cuprind în planul de activitate comercială și bugetul de venituri și cheltuieli ale întreprinderii, fie ca mărimi efective ce rezultă din contabilitatea întreprinderii. În primul caz, ei mai sînt denumiți indicatori de plan, iar în al doilea, indicatori contabili.

Urmărirea și raportarea indicatorilor economico-financiari are loc pe perioade de gestiune separate. Perioada de gestiune completă este anul calendaristic, iar în cadrul lui se folosesc drept perioade de gestiune mai scurte trimestrul și luna calendaristică. Dintre acestea, luna calendaristică formează perioada curentă sau simplă de gestiune, în raport cu care, trimestrul și anul au caracter de perioade cumulative de gestiune. La sfîrșitul tuturor acestor perioade se execută diferite lucrări contabile de sinteză, se calculează și se raportează indicatori contabili, a căror complexitate și mulțime sînt direct proporționale cu mărimea perioadei la care se referă.

---

[1] Nicolae Ceaușescu, *România pe drumul construirii societății socialiste multilateral dezvoltate*, vol. 10. Ed. Politică, București, 1974, pag. 823.

Scanned with CamScanner

În contextul dat, contabilitatea întreprinderii comerciale are drept obiective (sarcini) mai importante:

a) urmărirea îndeplinirii indicatorilor de plan și, totodată, fundamentarea pe baza datelor sale a planului privind perioada următoare;

b) asigurarea gestionării corecte a totalității mijloacelor economice existente în circuitul comercial, în scopul apărării și dezvoltării proprietății socialiste asupra acestor mijloace;

c) realizarea de economii la consumurile de muncă vie și materializată din sfera comerțului, ceea ce se concretizează în reducerea cheltuielilor de circulație și sporirea acumulărilor bănești;

d) determinarea pe baze științifice a rezultatelor financiare obținute — beneficii sau pierderi — și a gradului de rentabilitate, ceea ce reprezintă o condiție esențială pentru aplicarea corespunzătoare a autogestiunii economico-financiare;

e) informarea permanentă a organelor de conducere asupra situației patrimoniale a întreprinderii, în scopul adoptării unor decizii fundamentate în activitatea de conducere a comerțului.

1.2. OBIECTUL CONTABILITĂȚII ÎN ÎNTREPRINDEREA COMERCIALĂ

Realizarea în practica economico-socială a obiectivelor (sarcinilor) contabilității comerțului, presupune în fapt culegerea, prelucrarea, transmiterea și valorificarea unui volum însemnat de informații referitoare la fenomenele și procesele economice care se regăsesc, într-o formă sau alta, ca elemente de conținut în obiectul contabilității întreprinderii. Condițiile esențiale ce se pun acestor elemente de conținut sînt:

— să fie identificabile, sub raportul cercetării științifice, în circuitul economic al întreprinderii comerciale, respectiv în circuitul comercial;

— să comporte evaluarea bănească, ceea ce permite sintetizarea și generalizarea informațiilor contabile;

— să se exprime în mărimi efective, în date riguros exacte, care formează baze certe pentru adoptarea deciziilor de conducere;

— să se reflecte neîntrerupt prin anumite secțiuni ale contabilității privită ca activitate practică.

În desfășurarea lui, circuitul comercial necesită, înainte de toate, existența la dispoziția întreprinderii comerciale, în orice moment, a unor mijloace economice, sub forma stocurilor de mărfuri, a disponibilităților bănești etc., destinate asigurării echilibrului între aprovizionări și vînzări, creerii condițiilor materiale necesare procesului circulației mărfurilor etc. Existența acestor mijloace economice dă un conținut concret obiectului contabilității, care se oglindește și controlează prin contabilitatea stocurilor de mărfuri, a disponibilităților bănești etc.

Prin definiție, circuitul comercial implică o permanentă mișcare a mijloacelor economice, constînd, de regulă, în numeroase deplasări spațiale, fluxuri de intrări-ieșiri, în și din întreprinderea comercială, însoțite de schimbări ale formei valorii, din forma bani în forma marfă și invers, ca urmare a actelor de cumpărare-vînzare. Aceste mișcări de

Scanned with CamScanner

mijloace economice reprezintă, deasemenea, elemente de conținut ale obiectului contabilității.

Deosebit de cele arătate, circuitul comercial implică existența permanentă a unei părți din mijloacele economice ale întreprinderii comerciale la terțe persoane: clienți, debitori etc., cu care ea se află în relații economico-juridice generatoare de drepturi. Datorită particularităților regimului decontărilor prin bancă și ale celui privind vînzările cu plata în rate, actul vînzării mărfurilor este scindat în două momente distanțate în timp: livrarea sau transmiterea mărfii și încasarea contravalorii ei. În virtutea acestui fapt, obiectul contabilității include ca elemente separate relațiile economico-juridice generatoare de drepturi, care se reflectă și controlează prin: contabilitatea decontărilor cu clienții, contabilitatea decontărilor cu debitorii etc.

Circuitul comercial necesită, de asemenea, efectuarea unor consumuri de muncă vie și materializată ocazionate de circulația mărfurilor, care, exprimate în bani, îmbracă forma cheltuielilor de circulație. În măsura în care aceste consumuri privesc activitățile necomerciale, cu caracter de producție și servire, ele îmbracă forma cheltuielilor de producție. În ansamblu, consumurile de muncă vie și materializată din cadrul întreprinderii comerciale constituie elemente de conținut ale obiectului contabilității, fiind oglindite și controlate prin: contabilitatea cheltuielilor de circulație, contabilitatea cheltuielilor de producție etc.

Mijloacele economice se disting și prin sursa din care au fost procurate sau au apărut, în cadrul relațiilor economico-juridice generatoare de obligații față de: furnizori, creditori, sistemul bancar, bugetul statului, organul tutelar etc. În aceste condiții, obiectul contabilității cuprinde, ca elemente separate, relațiile economico-juridice generatoare de obligații, care se oglindesc și controlează prin: contabilitatea decontărilor cu furnizorii, contabilitatea decontărilor cu creditorii, contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, contabilitatea decontărilor cu organul tutelar etc.

Proveniența, la un moment dat, a mijloacelor economice se exprimă, de asemenea, prin anumite echivalente valorice de natură internă care nu implică obligații directe față de terți. Ele apar, în principal, sub forma veniturilor din vînzări de mărfuri, ca elemente comparabile cu cheltuielile pentru a se determina rezultatele aplicării autogestiunii economico-financiare. În aceste condiții, veniturile întreprinderii comerciale constituie elemente de conținut distincte ale obiectului contabilității, fiind reflectate și controlate prin: contabilitatea veniturilor din activitatea de bază, contabilitatea veniturilor din alte activități etc.

În sfîrșit, pentru a se crea condițiile stabilirii gradului de eficiență al activității comerciale și a se aplica adecvat principiile cointeresării și răspunderii materiale, periodic, în cadrul întreprinderii se determină rezultatele financiare, care sînt beneficii în cazul unei activități pozitive, sau pierderi în cazul unei activități negative. Ca efect economic, beneficiile duc la sporirea volumului mijloacelor economice din întreprinderea comercială, în timp ce pierderile determină o micșorare, fără justificare economică, a volumului acestor mijloace. În obiectul contabilității se includ, deci, ca elemente separate, rezultatele financiare ale activității comerciale, care se oglindesc și controlează prin: con-

Scanned with CamScanner

tabilitatea formării beneficiilor şi pierderilor, contabilitatea repartizării beneficiilor şi pierderilor etc.

În ce priveşte sfera de cuprindere, informaţiile referitoare la fenomenele şi procesele economice ce se includ ca elemente de conţinut în obiectul contabilităţii, se culeg, prelucrează, analizează şi valorifică, înainte de toate, la nivelul întreprinderii comerciale. Aceasta nu înseamnă însă nicidecum că sfera de acţiune a contabilităţii comerţului s-ar limita, în condiţiile socialismului, la nivelul microeconomic. Prin transmiterea, centralizarea şi valorificarea informaţiilor sale pe trepte ierarhic superioare (sisteme comerciale, ramura comerţului interior, ramura comerţului exterior, întreaga economie naţională), contabilitatea comerţului socialist îşi extinde sfera de acţiune şi la nivel macroeconomic.

Pe baza celor expuse, **obiectul contabilităţii comerţului îl constituie procesul circulaţiei mărfurilor, baza lui tehnico-materială, cheltuielile, veniturile şi rezultatele, precum şi relaţiile economico-juridice generatoare de drepturi şi obligaţii, urmărite, reflectate şi controlate neîntrerupt, în expresie valorică, iar uneori şi naturală, la nivel microeconomic, iar prin centralizare şi la nivel macroeconomic.**

1.3. METODA CONTABILITĂŢII

O altă preocupare teoretică importantă a contabilităţii ca ştiinţă, o constituie delimitarea, fundamentarea şi perfecţionarea continuă a metodei sale de cercetare, de investigare a obiectului precizat.

În accepţia ştiinţifică generală, noţiunea de metodă înseamnă modul, procedeul sau ansamblul de procedee de cercetare, cunoaştere şi transformare a realităţii obiective. Caracterul ştiinţific al unei metode, eficienţa ei practică, depind de reflectarea veridică a fenomenelor studiate, a legilor lor obiective. Apărînd ca un rezultat al cunoaşterii realităţii obiective, metoda devine o premisă a cercetării ei ulterioare. De aceea, metoda se află în unitate indisolubilă cu concepţia sau teoria[1].

Fundamentul teoretic general al metodei contabilităţii, ca şi al metodelor celorlalte ştiinţe, îl constituie dialectica materialistă. Reflectînd fidel legile lumii obiective, ea reprezintă o metodă de cercetare consecvent ştiinţifică.

Fundamentul conceptual specific al metodei contabilităţii îl constituie, încă de la primele ei afirmări ca ştiinţă, **categoria dublei reprezentări contabile.** Ea a izvorît din necesităţile economico-sociale, în special din cele ale schimbului de mărfuri. În virtutea ei, mijloacele economice aflate în patrimoniul întreprinderii comerciale sînt dedublate în două laturi distincte sau, cu alte cuvinte, sînt privite simultan sub dublu aspect. Pe de o parte, latura sau aspectul materialităţii, al structurii fizice, al formelor concrete pe care mijloacele respective le îmbracă în circuitul comercial. Pe de altă parte, latura sau aspectul sursei din care mijloacele au fost procurate sau formate, în cadrul relaţiilor economico-juridice generatoare de obligaţii pentru întreprinderea comercială.

---

[1] Dicţionar enciclopedic român, vol. III, Editura politică, Bucureşti, 1965, pag. 340.

Scanned with CamScanner

În teoria și practica contabilității, pentru a delimita și exprima cele două aspecte ale mijloacelor economice, derivînd din categoria dublei reprezentări contabile, se folosesc două concepte consacrate, și anume: conceptul de **activ** pentru a exprima primul aspect, al materialității și conceptul de **pasiv** pentru a exprima al doilea aspect, al sursei de proveniență. În același timp, activul indică dreptul întreprinderii, ca persoană juridică, de a dispune de mijloacele respective pentru îndeplinirea sarcinilor de plan, iar pasivul relațiile de proprietate și de obligativitate față de terți pentru mijloacele ce i-au fost puse la dispoziție de către aceștia.

Întrucît reprezentarea dublă, dedublarea, se referă, în fond, la aceeași masă de mijloace economice, constituind patrimoniul unei întreprinderi comerciale și avînd rolul de a asigura funcționalitatea ei, care este însă privită simultan sub două aspecte diferite, între activ (A) și pasiv (P) există, în mod obiectiv, un echilibru, o egalitate valorică permanentă **A=P**. *Pentru contabilitate ca știință, menținerea acestui echilibru, a acestei egalități de natură obiectivă, are un caracter legic, reprezintă trăsătura ei fundamentală, condiționînd însăși realizarea obiectivelor sale în practica economico-socială.* Se poate deci afirma că, din punct de vedere cantitativ, pe ansamblul patrimoniului întreprinderii, activul și pasivul sînt egale valoric, în timp ce, din punct de vedere calitativ, ele se deosebesc radical, reprezintă cu totul altceva, și anume latura concret-materială a mijloacelor economice, respectiv latura sursei de proveniență a acestor mijloace. Cu alte cuvinte, din punct de vedere cantitativ egalitatea dintre activ și pasiv este reală, iar din punct de vedere calitativ este ireală.

În structura lor internă, activul și pasivul cuprind o mulțime de elemente individualizate, numite elemente patrimoniale de activ și de pasiv. În acest context, criteriul esențial ce trebuie avut în vedere cînd se concep și se folosesc procedeele principale ale metodei contabilității este asigurarea egalității permanente între activ și pasiv pe ansamblul patrimoniului întreprinderii, ceea ce reprezintă un mecanism real de autocontrol al acestui patrimoniu.

Procedeele folosite în cadrul metodei de cercetare a contabilității se pot grupa în: *procedee specifice* și *procedee comune.*

Din grupa procedeelor specifice care se folosesc exclusiv de către contabilitate, avînd particularități constructive și funcționale bazate pe categoria dublei reprezentări contabile, fac parte: bilanțul, contul, balanța de verificare.

Bilanțul *este un procedeu de reprezentare sintetică, la un moment dat și în expresie valorică, a mijloacelor economice din patrimoniul întreprinderii, pe de o parte, sub aspectul materialității lor formînd activul bilanțului, iar pe de altă parte, sub aspectul surselor mijloacelor respective formînd pasivul bilanțului.* În bilanț, elementele patrimoniale individualizate se regăsesc sub forma posturilor de bilanț.

Bilanțul permite o caracterizare amplă, sub aspect financiar, a activității comerciale, atît la nivel microeconomic, prin elaborarea directă a lui, cît și la nivel macroeconomic, prin centralizarea informațiilor pe care le cuprinde. Prin structura sa bilaterală, în bilanț se reflectă direct și sinoptic dubla reprezentare contabilă a mijloacelor economice

Scanned with CamScanner

și, ca urmare, egalitatea valorică dintre activ și pasiv care decurge în mod obiectiv din aceasta.

Reprezentarea sintetică în bilanț a informației contabile are loc, potrivit uzanței actuale, la finele perioadelor cumulative de gestiune (trimestrul și anul calendaristic). Raportat la două perioade de gestiune succesive pentru care el se elaborează, bilanțul contabil apare, pe de o parte, ca bilanț precedent, sintetizînd și generalizînd mijloacele economice existente la sfîrșitul perioadei precedente de gestiune, iar pe de altă parte, ca bilanț curent, sintetizînd și generalizînd mijloacele economice existente la sfîrșitul perioadei curente de gestiune. Raportat la o perioadă singulară de gestiune, bilanțul precedent are caracterul de bilanț inițial, iar bilanțul curent pe acela de bilanț final.

Contul *este un procedeu specific metodei contabilității, folosit în mod curent pentru reflectări și calcule în dinamică privind elementele patrimoniale individualizate, pe perioade de gestiune, în expresie valorică, iar uneori și naturală.* Datorită existenței unei mulțimi de elemente patrimoniale, în contabilitate se utilizează o mulțime de conturi, care sînt legate organic între ele, formînd **sistemul conturilor.** Cu ajutorul acestui sistem, elementele de conținut ale obiectului contabilității sînt urmărite, reflectate și controlate sub cele mai variate aspecte.

Folosirea contului ca procedeu de cercetare al contabilității presupune următoarele condiții prealabile:

— individualizarea mijloacelor economice, privite sub cele două aspecte, respectiv a patrimoniului întreprinderii comerciale pe elemente patrimoniale, ținînd seama de natura mijloacelor respective și de necesitățile de urmărire și control al activității comerciale;

— detalierea mișcărilor survenite în masa elementelor patrimoniale pe operații economico-financiare, constituind faze elementare ale circuitului comercial.

La baza folosirii conturilor se află de regulă **principiul dublei înregistrări,** derivînd din categoria dublei reprezentări contabile, care presupune înregistrarea simultană a fiecărei operații economico-financiare în două conturi pentru o valoare identică. El dă posibilitate contabilității să-și realizeze în mod eficace obiectivele sale. În unele cazuri, în contabilitate se folosește însă și principiul simplei înregistrări (unilaterale), presupunînd înregistrarea fiecărei operații economico-financiare într-un singur cont. El se aplică în legătură cu reflectarea unor mijloace economice aparținînd altor unități socialiste sau persoane fizice, care se află însă temporar în întreprinderea comercială, fără a putea fi integrate patrimoniului acesteia (elemente extrapatrimoniale).

Balanța de verificare *este un procedeu de verificare periodică, în expresie valorică, potrivit principiului dublei înregistrări în conturi, a exactității informațiilor contabile care rezultă din conturi, în scopul de a servi ca bază certă pentru elaborarea bilanțului și pentru alte necesități informaționale directe.*

Balanța de verificare se elaborează la finele perioadei de gestiune, ca procedeu de exercitare a funcției de control a contabilității, avînd un rol important în asigurarea reflectării veridice a fenomenelor și proceselor economice. Totodată, calculul de verificare, efectuat prin

Scanned with CamScanner

acest procedeu, este deosebit de important pentru menținerea egalității permanente între activ și pasiv pe ansamblul patrimoniului întreprinderii.

Prin folosirea în interdependență și condiționare reciprocă, în cadrul unei perioade de gestiune, a procedeelor specifice metodei contabilității pentru cercetarea obiectului de studiu al acesteia, se creează un **ciclu contabil în flux,** al cărui model se redă în figura 1.1.

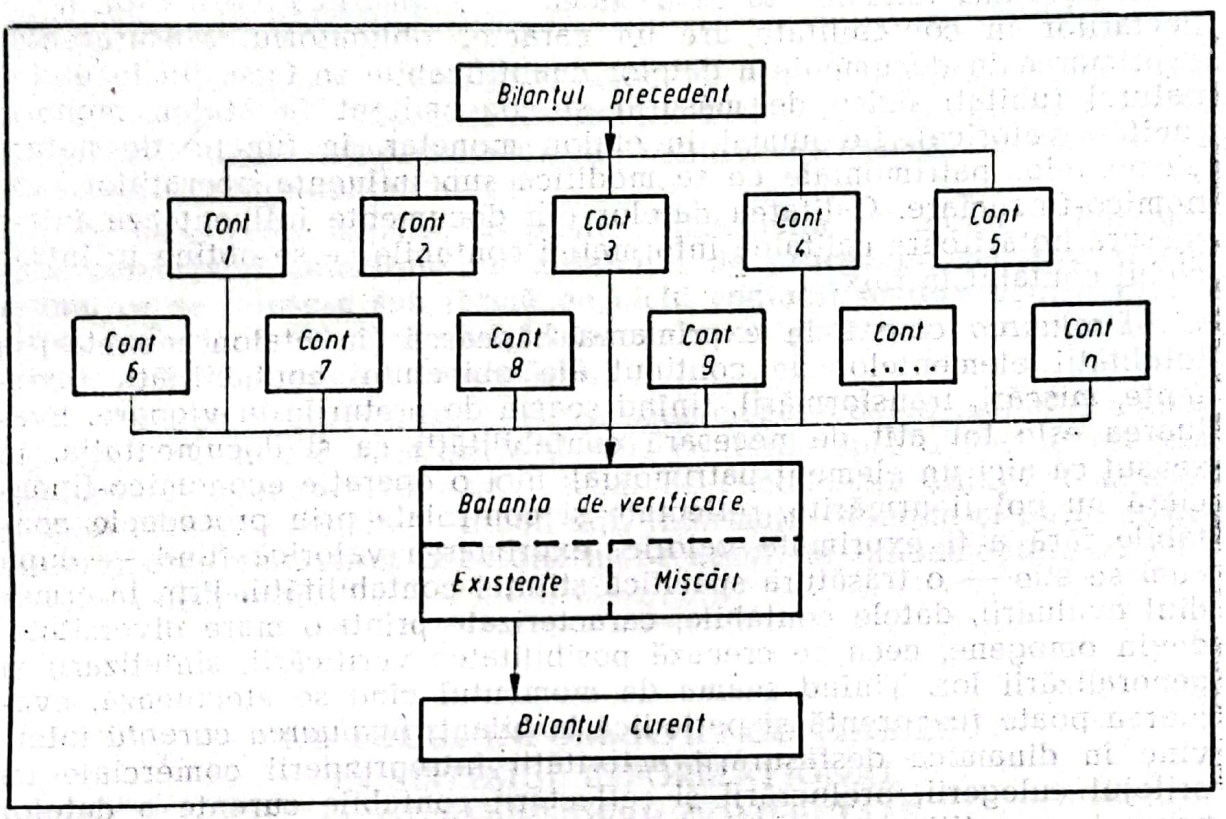


Fig. 1.1. Modelul ciclului contabil în flux.

Rezultă că acest ciclu, alcătuit în mod exclusiv din procedee specifice metodei contabilității, are caracterul unui ciclu contabil pur. În utilizarea diferitelor procedee, contul preponderează ca frecvență, în timp ce balanța de verificare și bilanțul au o utilizare mai redusă, periodică. Se mai constată și faptul că unele conturi recepționează informație de la bilanțul precedent (conturile 1 . . . 5), în timp ce altele apar în cursul perioadei de gestiune cînd se ivește necesitatea lor (conturile 6 . . . n) însă toate conturile transmit balanței de verificare informații referitoare la existențele și mișcările elementelor patrimoniale. Balanța de verificare, ca procedeu intermediar între conturi și bilanțul curent, nu transmite acestuia întreaga cantitate de informație pe care a recepționat-o, ci numai pe aceea care se referă la existențele de mijloace economice sub cele două aspecte, deci, mai puțin mișcările.

Din grupa procedeelor comune, folosite atît de contabilitate, cît și de alte discipline cu caracter economic, fac parte: documentația, evaluarea, calculația, inventarierea. Acestea creează condițiile de aplicare a procedeelor specifice metodei contabilității în diferite faze ale cercetării obiectului ei de studiu.

Scanned with CamScanner

Documentaţia reprezintă un ansamblu de documente sau acte scrise, folosit în mod curent de către contabilitate pentru culegerea (consemnarea, fixarea) datelor privind operaţiile economice-financiare, în vederea prelucrării şi reflectării acestora în conturi. Prin documente, se atestă că operaţiile economico-financiare, au fost efectuate în mod real. De aceea, documentele constituie suportul material necesar calculului mărimilor efective în contabilitate, ca şi pentru efectuarea controlului gestionar al valorilor materiale şi băneşti. Din punct de vedere juridic, fundamentarea pe documente justificative a tuturor reflectărilor în contabilitate are un caracter obligatoriu. Măsurarea şi exprimarea în documente a datelor cuantificabile se face, fie în etalon natural (unităţi fizice de măsură) şi concomitent în etalon monetar (unităţi valorice), fie numai în etalon monetar, în funcţie de natura elementelor patrimoniale ce se modifică sub influenţa operaţiilor economico-financiare. Calitatea datelor din documente influenţează într-o măsură hotărîtoare calitatea informaţiei contabile ce se obţine în întreg ciclul contabil în flux.

Evaluarea constă în exprimarea bănească (în etalon monetar) a totalităţii elementelor de conţinut ale obiectului contabilităţii (existenţe, mişcări, transformări), ţinînd seama de preţurile în vigoare. Evaluarea este tot atît de necesară contabilităţii ca şi documentaţia, în sensul că nici un element patrimonial, nici o operaţie economico-financiară nu pot fi urmărite, reflectate şi controlate prin procedeele contabile fără a fi exprimate valoric; exprimarea valorică fiind — după cum se ştie — o trăsătură specifică ştiinţei contabilităţii. Prin intermediul evaluării, datele contabile, caracterizate printr-o mare diversitate, devin omogene, ceea ce creează posibilitatea verificării, sintetizării şi generalizării lor. Ţinînd seama de momentul cînd se efectuează, evaluarea poate fi: curentă şi periodică la bilanţ. *Evaluarea curentă* intervine în dinamica desfăşurării activităţii întreprinderii comerciale cu prilejul culegerii, prelucrării şi reflectării contabile curente a datelor privind operaţiile economico-financiare. Preţurile utilizate, corespunzînd naturii elementelor patrimoniale, se numesc uzual preţuri de înregistrare. *Evaluarea la bilanţ* are loc în mod periodic, cu prilejul elaborării bilanţului. Ea se efectuează la preţ efectiv (real), indiferent de preţurile de înregistrare utilizate în mod curent, ceea ce permite calculul şi raportarea de indicatori veridici privind activitatea întreprinderii comerciale.

Calculaţia reprezintă un ansamblu de operaţii aritmetice care se efectuează într-o succesiune logică, pe perioade de gestiune, folosind datele contabilităţii cu scopul de a determina mărimea planificată şi efectivă, în expresie valorică, a unor indicatori, ca: beneficiul, cheltuielile de circulaţie la 1 000 lei vînzare, cursul de revenire la export, costul de producţie în activităţile necomerciale etc. Într-o accepţiune mai cuprinzătoare, calculaţia include şi calculele ce intervin în legătură cu evaluarea şi reflectarea curentă în conturi a proceselor economice cu un anumit grad de complexitate, cum sînt: procesul aprovizionării, procesul vînzării, repartizarea beneficiilor etc.

Inventarierea constă în verificarea faptică, la anumite perioade, a existenţei diferitelor elemente patrimoniale (şi extrapatrimoniale) din întreprinderea comercială, prin măsurare, numărare, cîntărire, etc., în scopul stabilirii mărimilor reale ale acestora şi a punerii lor de acord

Scanned with CamScanner

cu mărimile reflectate în contabilitate. Prin natura sa, inventarierea vizează funcţia de control a contabilităţii, avînd menirea ca, prin constatarea şi înlăturarea eventualelor diferenţe ivite între mărimile din evidenţă şi cele faptice, să asigure o reflectare veridică a realităţii obiective. Ea contribuie în mod deosebit la păstrarea integrităţii avutului obştesc, prin: verificarea realităţii patrimoniului, stabilirea vinovaţilor pentru eventualele lipsuri constatate şi luarea măsurilor pentru recuperarea pagubelor. Inventarierea în comerţ este cu atît mai importantă, cu cît personalul întreprinderilor lucrează în mod curent cu mărfuri şi bani.

În ansamblu, prin folosirea în asociere organică a procedeelor contabile specifice şi comune în cadrul perioadei de gestiune, se creează un ciclu contabil complet, menit să asigure cercetarea multilaterală a obiectului ştiinţei contabilităţii.

Pe baza celor expuse, se poate concluziona că, **metoda contabilităţii comerţului constituie un ansamblu de procedee, specifice şi comune, ce se folosesc sub formă de ciclu contabil în flux pentru urmărirea, reflectarea şi controlul fenomenelor şi proceselor economice ce au loc în întreprinderea comercială.**

Odată cu progresul ştiinţific şi tehnic, procedeele metodei contabilităţii sînt supuse unor perfecţionări continue spre a deveni cît mai eficiente şi operative. Aceasta, deoarece conducerea ştiinţifică a economiei moderne solicită contabilităţii informaţii prompte şi puţin costisitoare, care sînt strict necesare în procesul de fundamentare şi elaborare a deciziilor.

1.4. LOCUL INFORMAŢIEI CONTABILE ÎN SISTEMUL INFORMAŢIONAL AL ÎNTREPRINDERII COMERCIALE

Conducerea eficientă a economiei moderne, căreia îi sînt specifice complexitatea crescîndă şi interdependenţa dintre sectoare, implică o dezvoltare şi perfecţionare continuă a sistemului informaţional economic. Un sistem informaţional bine conceput permite cadrelor de conducere, de la orice nivel, să pătrundă în intimitatea fenomenelor şi proceselor economice şi, pe această bază, să elaboreze decizii fundamentate sub raport ştiinţific cu privire la evoluţia curentă şi viitoare a acestor fenomene şi procese.

În accepţia uzuală, sistemul informaţional economic este un ansamblu integrat de mijloace şi procedee folosite în cadrul unui organism economic pentru culegerea, prelucrarea, transmiterea, utilizarea şi păstrarea informaţiilor economice necesare procesului de conducere.

În organizarea circulaţiei informaţiilor, sistemul informaţional economic porneşte de la principiile ciberneticii, după care autoreglarea în cadrul unui sistem se realizează prin legăturile sale informaţionale. Aceste legături formează un circuit informaţional, avînd ca elemente principale:

a) o conexiune directă, de transmitere a deciziilor de la organul de conducere la obiectul sau acţiunea condusă;

Scanned with CamScanner

b) o conexiune inversă, de transmitere a informației economice de la obiectul sau acțiunea condusă la organul de conducere cu privire la modul de realizare;

c) un număr de trepte specifice cîmpului de acțiune al fiecăruia dintre cei doi participanți în proces (organul de conducere și obiectul sau acțiunea condusă).

Modelul circuitului informațional se redă în figura 1.2.

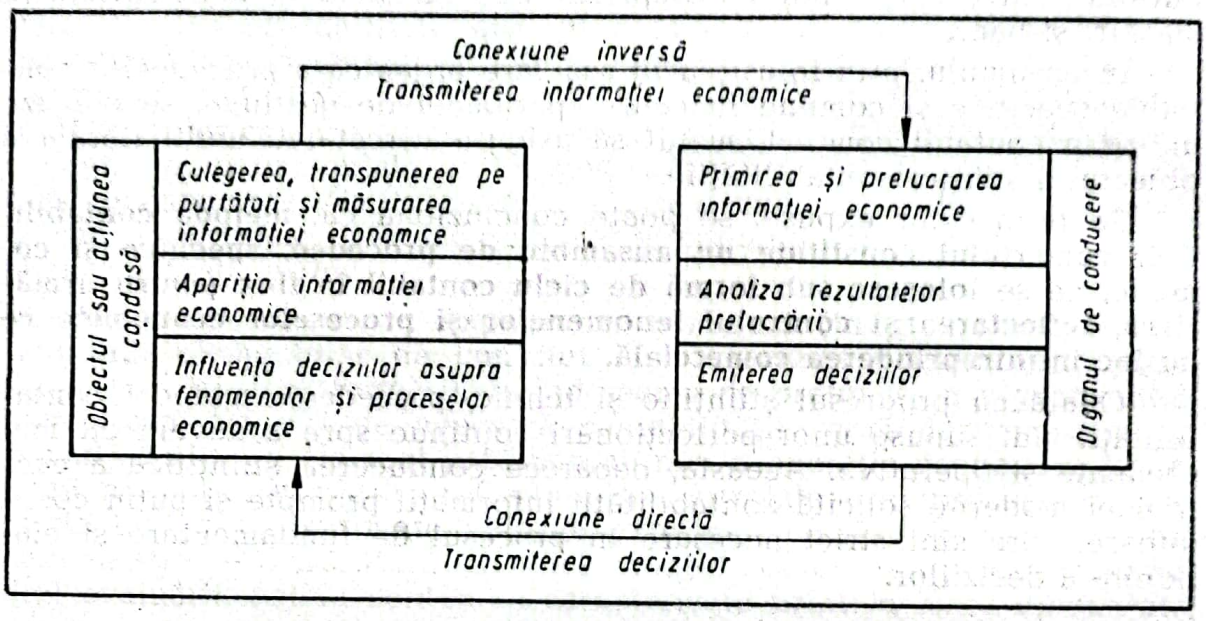


Fig. 1.2. Modelul circuitului informațional pentru conducere.

La nivelul întreprinderii comerciale, sistemul informațional economic implică două circuite mai importante, și anume:

a) un circuit informațional intern, între activitatea de conducere, pe de o parte, și activitatea economică (activitatea de bază, alte activități), pe de altă parte;

b) un circuit informațional extern, între întreprinderea comercială, pe de o parte, și organul ierarhic sau alte organe beneficiare de informații, pe de altă parte. La desfășurarea acestor circuite participă cu informațiile lor: contabilitatea, statistica etc., privite ca activități practice.

În sistemul informațional economic, informația contabilă deține locul precumpănitor la nivelul întreprinderii comerciale, atît din punct de vedere cantitativ, cît și calitativ. Sub aspect cantitativ, informația contabilă este preponderentă în comparație cu informațiile tuturor celorlalte subsisteme informaționale care la nivel de întreprindere participă la realizarea obiectivelor sistemului. Din punct de vedere calitativ, informația contabilă este riguros exactă, fundamentată, se referă la fenomene reale, este completă, se obține în flux continuu, este comparabilă și corelată, are caracter analitic și sintetic etc., ceea ce îi conferă certitudine în fundamentarea și emiterea deciziilor. De aceea, pe bună dreptate, sistemul contabil al unei întreprinderi este considerat ca fiind subsistemul informațional economic cel mai bine dezvoltat, utilizat în prezent, ca o reprezentare valabilă a comportării economice

Scanned with CamScanner

și administrative a întreprinderii și ca un mecanism real de control, iar contabilitatea ca mijloc prioritar de acțiune pentru conducerea întreprinderii, alături de metodele matematice și statistice, psihosociologia, relevîndu-se că: „Contabilitatea a fost totdeauna în strînsă legătură cu conducerea întreprinderii, astăzi însă ea aduce o contribuție mult mai eficace conducerii în îndeplinirea funcțiilor sale."[1]

Pe lîngă valorificarea ei în sistemul decizional la nivel microeconomic, informația contabilă cunoaște o valorificare importantă și la nivel macroeconomic. În acest scop, din întreprinderea comercială informația contabilă este transmisă prin fluxul informațional extern la utilizatorii externi, unde se valorifică sub formă de mărimi absolute, relative și medii. În felul acesta, informația contabilă oferă organelor de conducere ale tuturor verigilor organizatorice largi posibilități de cunoaștere a fenomenelor și proceselor economice, creînd premise fundamentale pentru decizii optime și la nivel macroeconomic. De aici, se degajă rolul important pe care informația contabilă îl are în sistemul informațional economic pe toate treptele ierarhic superioare.

În condițiile revoluției științifice și tehnice contemporane, cînd aspectele informaționale ale activității umane contribuie într-o măsură tot mai mare la progresul și buna funcționare a întreprinderilor, organizațiilor și a societății în ansamblu, partidul și statul nostru se preocupă în mod susținut de perfecționarea sistemului informațional economico-social, de introducerea sistemelor de conducere cu mijloace de prelucrare automată a datelor, precum și de dotarea economiei naționale cu tehnică de calcul. În acest sens, prin *Hotărîrea Comitetului Central al P.C.R. din aprilie 1972* s-au stabilit orientările de bază și măsurile organizatorice principale pentru perfecționarea sistemului informațional și dotarea cu tehnică de calcul. Drept orientări de bază stabilite prin hotărîre, se remarcă: raționalizarea evidenței din unitățile economiei naționale și realizarea ei într-o măsură sporită ca sistem unitar, adaptarea treptată a evidențelor la cerințele prelucrării datelor cu mijloace moderne de calcul și evidență, îmbunătățirea sistemului de indicatori economico-sociali, proiectarea și introducerea treptată a sistemelor de conducere cu mijloace de prelucrare automată a datelor, ca sisteme concepute la nivel de economie, ramuri, județe, unități economice etc., precum și integrarea ulterioară a acestora și realizarea, în final, a sistemului național de conducere cu mijloace de prelucrare automată a datelor (după anul 1980).

Pe măsură ce prelucrarea automată a datelor de natură economică devine preponderentă, sistemul informațional economic al întreprinderii capătă caracterul unui sistem informațional modern, avînd ca infrastructură „tehnică" sistemul informatic al întreprinderii. Odată cu aceasta, în domeniul contabilității trebuie rezolvate probleme, cum sînt: elaborarea algoritmului de automatizare integrată, elaborarea codului corespondenței conturilor și al operațiilor economico-financiare, determinarea sistemelor de ecuații și a soluțiilor pentru toate tipurile de modele pe care le pot genera și folosi forma și funcțiile matriceale ale contabilității etc.

---

[1] J. L. Massie: *Méthodes actuelles de direction des entreprises.* Les éditions d'organisation, Paris, 1967, pag. 115.

Scanned with CamScanner

2

MIJLOACELE ECONOMICE ÎN DUBLĂ REPREZENTARE CONTABILĂ

2.1. CONCEPTELE DE „MIJLOACE" ŞI „FONDURI" ÎN CONTABILITATE

Pentru a-şi putea realiza sarcinile de plan, întreprinderea comercială dispune de mijloace economice, respectiv de mijloace materiale şi băneşti ca bază materială a activităţii pe care o desfăşoară. În marea lor majoritate, aceste mijloace se încadrează în patrimoniul întreprinderii respective, iar o parte redusă din ele constituie elemente extrapatrimoniale.

În virtutea categoriei dublei reprezentări contabile, mijloacele economice aflate în patrimoniul întreprinderii sînt privite simultan sub următoarele două aspecte: *aspectul materialităţii* şi *aspectul sursei de proveniență.*

Sub aspectul materialităţii, mijloacele economice au o anumită componenţă, care se concretizează în circuitul comercial, în forme ca: mărfuri, ambalaje, utilaje, clădiri, disponibilităţi băneşti etc. şi care, în raport cu destinaţia şi rolul lor funcţional în acest circuit, se grupează în mijloace fixe şi mijloace circulante.

Sub aspectul sursei de proveniență, mijloacele economice reflectă relaţii de proprietate şi de obligativitate, care apar cu ocazia procurării şi utilizării lor, ca de exemplu: fondul mijloacelor fixe, fondul mijloacelor circulante, creditul bancar, datoria bănească faţă de furnizori etc.

Pentru a desemna aspectul materialităţii mijloacelor economice, în contabilitate se foloseşte conceptul de **„mijloace", iar pentru a desemna aspectul sursei de proveniență a acestor mijloace,** conceptul de **„fonduri".**

Aceste două concepte, nu trebuie însă privite ca entităţi disparate, ci strîns conexate, sub forma unui tot organic. Faptul derivă din aceea că ele îmbrăţişează o masă unică de mijloace economice aflată în patrimoniul unei întreprinderi, care, în virtutea dublei reprezentări contabile este dedublată, este reprezentată simultan sub două aspecte diferite.

Deoarece conceptul de **fonduri** exprimă sursele de proveniență a mijloacelor economice, pentru desemnarea lui se foloseşte şi denumirea de **surse,** care îi este sinonimă. De asemenea, prin similitudine, în cadrul metodei contabilităţii, în accepţia terminologică consacrată, conceptul de **mijloace** îşi găseşte expresia în acela de **activ,** iar conceptul de **fonduri** în acela de **pasiv.** Modelul dublei reprezentări contabile se redă în figura 2.1.

Scanned with CamScanner

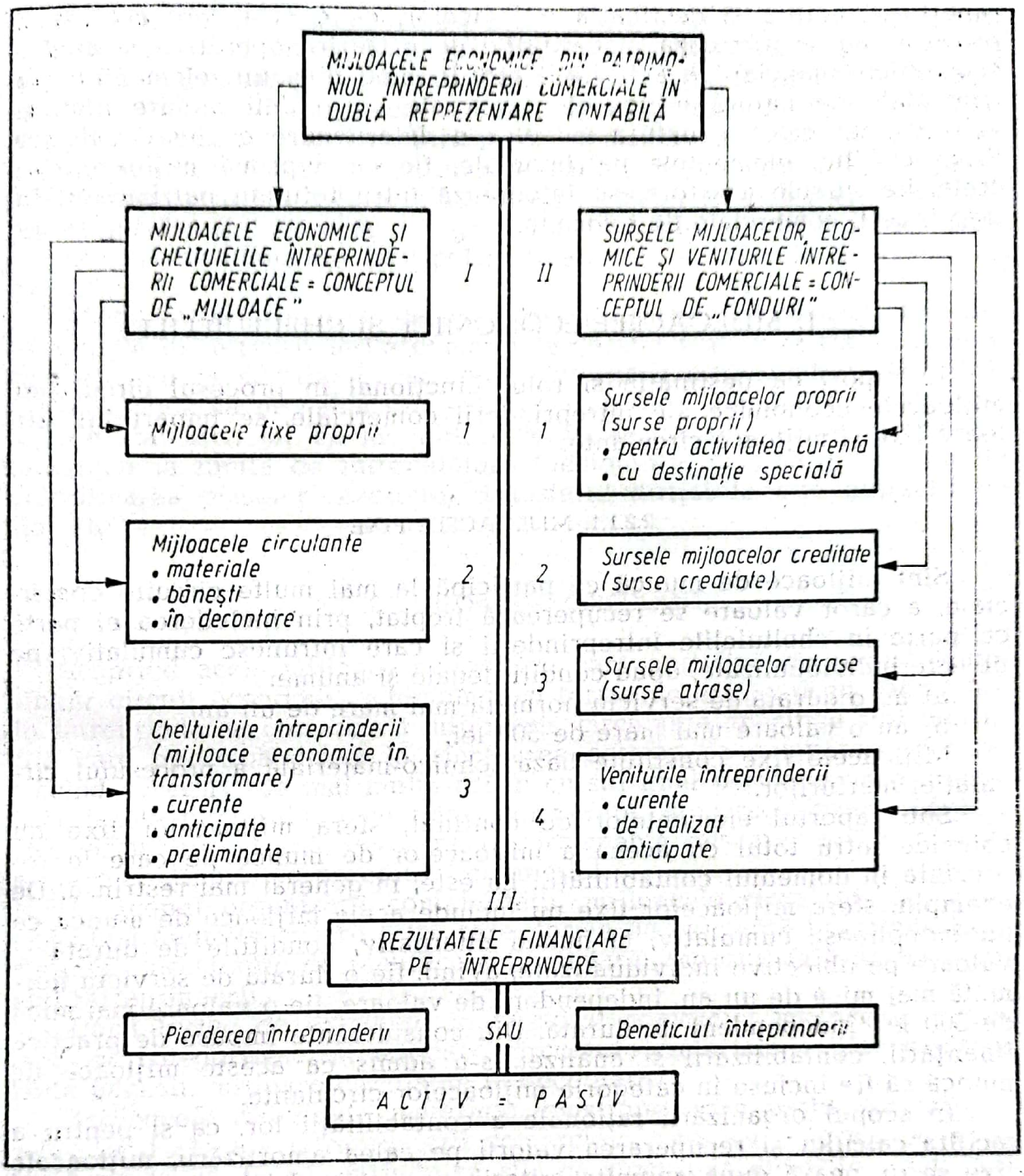


Fig. 2.1. Modelul dublei reprezentări contabile.

2.2. MIJLOACELE ECONOMICE ȘI SURSELE LOR DE PROVENIENȚĂ ÎN ÎNTREPRINDEREA COMERCIALĂ

Din punctul de vedere al procesului cunoașterii, mijloacele economice și sursele acestora se studiază pe elemente patrimoniale separate. Ca noțiune, *elementele patrimoniale* sînt diviziuni ale mijloacelor economice în dublă reprezentare contabilă, respectiv ale patrimoniului întreprinderii comerciale. Ele se exprimă prin genurile de mijloace concrete și sursele de proveniență ale acestora, fiind individualizate în

Scanned with CamScanner

raport cu: natura și destinația mijloacelor, căile prin care acestea se procură sau se formează, necesitățile de urmărire operativă și analiză economico-financiară a activității etc. În mod obișnuit, elementele patrimoniale de natura mijloacelor concrete au o determinare natural-valorică, iar cele de natura surselor o determinare exclusiv valorică. Prin definiție, elementele patrimoniale, fie că exprimă mijloace concrete, fie sursele acestora, se integrează întru totul în patrimoniul întreprinderii comerciale de referință.

2.2.1. MIJLOACELE ECONOMICE ȘI CHELTUIELILE

În raport cu destinația și rolul funcțional în procesul circulației, mijloacele economice ale întreprinderii comerciale, se împart în: mijloace fixe și mijloace circulante.

2.2.1.1. MIJLOACELE FIXE

Sînt mijloace de muncă ce participă la mai multe circuite comerciale, a căror valoare se recuperează treptat, prin includerea ei parte cu parte în cheltuielile întreprinderii și care întrunesc cumulativ, pe obiecte individualizate, două condiții legale și anume:

a) au o durată de serviciu normată mai mare de un an;

b) au o valoare mai mare de 500 lei.

Mijloacele fixe constituie baza tehnico-materială a procesului circulației mărfurilor.

Sub raportul elementelor de conținut, sfera mijloacelor fixe nu coincide întru totul cu aceea a mijloacelor de muncă pe care le reprezintă în domeniul contabilității. Ea este, în general mai restrînsă. De exemplu, sfera mijloacelor fixe nu include acele mijloace de muncă ce nu îndeplinesc cumulativ, ci numai alternativ, condițiile de durată și valoare pe obiective individualizate, avînd, fie o durată de serviciu normată mai mică de un an, independent de valoare, fie o valoare mai mică de 500 lei, independent de durată. Din considerente impuse de practica finanțării, contabilizării și analizei, s-a admis ca aceste mijloace de muncă să fie incluse în categoria mijloacelor circulante.

În scopul organizării raționale a contabilității lor, ca și pentru a facilita calculul și recuperarea valorii pe calea amortizării, mijloacele fixe se grupează după anumite criterii, cum sînt: destinația economică și structura fizică, raportul față de patrimoniul întreprinderii etc.

După destinația economică și structura fizică, potrivit clasificării generale pe economie, mijloacele fixe ale întreprinderii comerciale se ordonează pe grupe cum sînt: clădiri; mașini, utilaje și instalații de lucru; aparate și instalații de măsură, control și reglare; mijloace de transport; inventar gospodăresc etc. În adîncime, ținînd seama de criteriul ramurei și subramurei în care se folosesc, grupele de mijloace fixe se împart pe categorii și subcategorii. De exemplu, la grupa „mașini utilaje și instalații de lucru" specificul comercial își găsește expresia în categoria „mașini, utilaje și instalații pentru circulația mărfurilor", care cuprinde mai multe subcategorii de mijloace fixe.

După criteriul raportului față de patrimoniul întreprinderii, se disting mijloacele fixe patrimoniale și extrapatrimoniale. În categoria ce-

Scanned with CamScanner

lor patrimoniale se cuprind cele care aparţin de drept întreprinderii comerciale, avînd posibilitatea să dispună asupra folosirii lor pe timp nelimitat pentru îndeplinirea sarcinilor de plan şi amortizîndu-le treptat. Ele au caracterul de mijloace fixe proprii şi figurează în patrimoniul întreprinderii comerciale de referinţă ca elemente patrimoniale distincte. În categoria mijloacelor fixe extrapatrimoniale se cuprind cele ce se află temporar în sfera întreprinderii comerciale, fără să-i aparţină sub raport juridic şi fără a se integra în patrimoniul ei, fapt pentru care au caracter de elemente extrapatrimoniale (ex. mijloacele fixe luate cu chirie).

Modalităţile principale de procurare (intrare) a mijloacelor fixe patrimoniale în întreprinderile comerciale de stat sînt: înzestrarea temporară din partea statului în momentul înfiinţării întreprinderii, construirea sau achiziţia pe calea investiţiilor, transferul dirijat de la alte unităţi de stat etc., iar ca modalităţi de ieşire, se relevă: scoaterea din funcţiune la limita de întrebuinţare (demontare, demolare, însoţite de valorificarea pieselor rezultate), transferul dirijat la alte unitatăţi de stat etc.

2.2.1.2. MIJLOACELE CIRCULANTE

Cuprind acele mijloace economice care participă de regulă la un singur circuit economic, schimbîndu-şi forma de existenţă în cadrul lui. În întreprinderea comercială mijloacele circulante specifice sînt mărfurile care participă direct la efectuarea actelor de cumpărare-vînzare, trecînd succesiv, de mai multe ori în cursul unei perioade de gestiune, prin fazele circuitului comercial: cumpărare, stocare, vînzare. Mijloacele circulante se află, deci, într-o permanentă mişcare, avînd rolul să asigure continuitatea procesului circulaţiei.

În scopul organizării contabilităţii, mijloacele circulante se clasifică după anumite criterii între care: forma de existenţă în circuitul comercial, necesităţile de planificare financiară, raportul faţă de patrimoniul întreprinderii.

După *forma de existenţă în circuitul comercial* mijloacele circulante se categorisesc în: mijloace circulante materiale, mijloace circulante băneşti, mijloace circulante în decontare.

Mijloacele circulante materiale constituie acea parte din mijloacele circulante ale întreprinderii comerciale, care au o formă de existenţă materială, fizică, putîndu-se afla ca stocuri în depozitele sau magazinele întreprinderii, în custodie sau pentru prelucrare la terţi, în curs de aprovizionare etc. În această categorie de mijloace se cuprind: mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar, materialele, produsele finite.

Mărfurile sînt bunuri materiale destinate consumului productiv şi individual, care formează obiectul schimbului prin actul cumpărării-vînzării. Ele ocupă locul central în categoria mijloacelor circulante materiale. După verigile comerciale şi situaţiile în care se pot afla, deosebim astfel de categorii, cum sînt: mărfuri în depozitele cu ridicata, mărfuri în unităţile cu amănuntul, mărfuri în curs de aprovizionare, mărfuri date spre prelucrare la terţi, mărfuri în custodie pentru export etc.

Ambalajele sînt obiecte destinate protejării mărfurilor pe timpul transportului, manipulării, depozitării etc., fiind cuprinse în majorita-

Scanned with CamScanner

tea lor, în categoria mijloacelor circulante materiale. În cadrul lor, locul principal îl ocupă ambalajele de circulație (de transport) care au destinația de a proteja mărfurile în timpul mișcării din sfera producției în sfera consumului. Unele ambalaje, care îndeplinesc condițiile de durată și valoare pentru mijloacele fixe, se includ în categoria acestora.

Obiectele de inventar sînt mijloace de muncă ce au o valoare mai mică de 500 lei, independent de durata de serviciu normată, sau o durată de serviciu normată mai mică de un an, independent de valoarea lor (firme luminoase, rafturi, tejghele etc.). O grupă separată în cadrul acestora o constituie echipamentul și materialele de protecție destinate să protejeze personalul muncitor cînd acesta lucrează în condiții deosebite în: depozite, magazine etc. De asemenea, tot aici se cuprinde echipamentul de lucru, destinat a proteja îmbrăcămintea personalului, a asigura igiena servirii, ca și uniformizarea vestimentară estetică a personalului din comerț.

Materialele sînt obiecte ale muncii care se consumă, de regulă, într-un singur ciclu de circulație sau de producție, transferîndu-și integral valoarea asupra cheltuielilor de circulație sau de producție. Aici se includ, între altele: materialele de ambalat, materialele de uz gospodăresc, materiile și materialele pentru producție, combustibilul (tehnologic, energetic, gospodăresc), piesele de schimb inclusiv anvelopele auto etc.

Produsele finite sînt bunuri materiale al căror proces de producție a fost terminat în cadrul anumitor activități cu caracter necomercial, avînd destinația de a fi vîndute. Aici se cuprind produsele rezultate din semiindustrializarea legumelor și fructelor, cele rezultate din producția de ambalaje etc.

În afara celor arătate, alte mijloace circulante materiale pot fi destinate procesului de investiții, în cadrul căruia se produc noi mijloace fixe destinate dezvoltării activității sau înlocuirii celor scoase din funcțiune.

Mijloacele circulante bănești cuprind acele mijloace economice care, în relațiile economico-juridice ale întreprinderii comerciale cu terții, servesc drept mijloace de plată, prezentîndu-se sub forma disponibilităților bănești sau a altor valori similare. După locul unde se află, disponibilitățile bănești pot fi: la bancă sau în casieria întreprinderii.

Disponibilitățile bănești privind activitatea curentă a întreprinderii de comerț interior se păstrează la unitățile Băncii Naționale a R. S. România, iar cele ale întreprinderii de comerț exterior la Banca Română de Comerț Exterior. Disponibilitățile privind dezvoltarea și construcțiile de locuințe pentru ambele categorii de întreprinderi, se păstrează la Banca de Investiții. În cadrul unităților bancare, disponibilitățile bănești sînt separate pe conturi în funcție de destinație, între care: disponibil în contul curent, disponibil în carnete de cecuri, disponibil din încasări la export, disponibil sub formă de acreditive, disponibil din fondul de dezvoltare economică etc.

Disponibilul din contul curent provine, în principal, din: alocațiile primite de la bugetul de stat pentru asigurarea întreprinderii cu mijloace circulante în primul an de activitate, veniturile pe care le încasează întreprinderea comercială odată cu contravaloarea mărfurilor vîndute (rabat sau adaos comercial, comision etc.), dobînzile și penalitățile

Scanned with CamScanner

încasate etc. Acest disponibil este destinat pentru plăți, cum sînt: retribuirea lucrătorilor din comerț pentru munca prestată și achitarea cotelor cuvenite acestora din fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii, restituirea la bugetul de stat a alocațiilor primite pentru mijloace circulante în primul an de activitate, vărsarea (achitarea) la bugetul de stat a cotelor părți din beneficii și a impozitelor, vărsarea (achitarea) la bugetul asigurărilor sociale a contribuțiilor cuvenite, vărsarea (achitarea) amortizării mijloacelor fixe pe destinațiile ei legale, achitarea unor dobînzi și penalități etc.

Disponibilul în carnete de cecuri se formează pe seama disponibilului din contul curent sau a creditului bancar și este destinat pentru plata cheltuielilor de transport a mărfurilor în relațiile de obligativitate ale întreprinderii comerciale față de unitățile de transport, folosind ca instrument cecul de decontare.

Disponibilul din încasări la export se formează odată cu încasarea contravalorii mărfurilor vîndute în valută clienților externi și se folosește, după transformarea prealabilă în lei, pentru plăți privind: restituirea creditului bancar pentru operațiuni de export, constituirea disponibilului corespunzător venitului realizat de întreprinderea comercială etc.

Disponibilul sub formă de acreditive se constituie pe seama creditului bancar pentru import de mărfuri, care este ținut o perioadă de timp la dispoziția furnizorilor externi drept garanție a achitării la timp a obligațiilor bănești ce vor decurge din aprovizionări ulterioare cu mărfuri de la acești furnizori.

Disponibilul din fondul de dezvoltare economică se formează din rezultatele activității întreprinderii, amortizarea mijloacelor fixe și din alte surse, fiind destinat pentru plăți în legătură cu procurarea de noi mijloace fixe prin investiții.

Disponibilitățile bănești în casieria întreprinderii îmbracă mai ales forma banilor în numerar, care în comerțul cu amănuntul ajung în anumite momente ale zilei la mărimi importante, dar care la sfîrșitul zilei se depun la bancă. În casieria întreprinderii se păstrează de la o zi la alta, în limita unui sold de casă, numai sume mici de bani destinate plăților mărunte. Un timp ceva mai însemnat (3 zile) se pot păstra numai banii ridicați de la bancă pentru retribuirea muncii sau pentru alte scopuri similare.

Pe lîngă numerar, la casieria întreprinderii se păstrează și alte valori cum sînt: mărcile poștale și timbrele fiscale, tichetele de călătorie, biletele de tratament și odihnă etc.

Mijloacele circulante în decontare reprezintă acea parte din mijloacele circulante ale întreprinderii comerciale care îmbracă forma creanțelor (drepturilor bănești) asupra persoanelor fizice sau juridice, urmînd a fi primite, reprimite sau decontate ulterior. În această categorie se cuprind drepturile de creanță pentru: mărfuri livrate dar neîncasate, sume de bani avansate în anumite scopuri, imputații efectuate etc.

Dreptul de creanță pentru mărfurile livrate dar neîncasate, este o rezultantă a decalajului de timp ce apare destul de frecvent în procesul vînzării între momentul livrării mărfurilor și cel al încasării contravalorii lor. De exemplu, în comerțul interior cu ridicata, precum și în cazul exportului pentru mărfurile ce se livrează clienților externi din depozite, încasarea contravalorii (care se face prin decontare bancară) are loc după un timp anumit, a cărui mărime este reglementată legal, în

Scanned with CamScanner

funcție de durata transportului, a recepției mărfurilor, circulația documentelor de decontare etc. De asemenea, în comerțul cu amănuntul, pentru mărfurile ce se vînd cu plata în rate încasarea contravalorii are loc ulterior momentului transmiterii mărfurilor la clienți, în mod eșalonat în mai multe rate lunare. De la data livrării și pînă la data încasării (decontării) contravalorii lor, aceste mărfuri îmbracă pentru întreprinderea comercială vînzătoare forma de mijloace circulante în decontare.

În categoria mijloacelor circulante în decontare se includ și sumele de bani avansate de întreprinderea comercială personalului muncitor în scopul îndeplinirii unor sarcini de serviciu (de exemplu, pentru deplasarea în alte localități din țară sau în străinătate în legătură cu aprovizionările și vînzările de mărfuri), precum și sumele imputate persoanelor care se fac vinovate de minusurile de mărfuri în gestiune sau la recepție. În aceste situații, se naște dreptul de creanță al întreprinderii comerciale asupra persoanelor care au primit banii ca avans sau cărora li s-au făcut imputațiile respective, devenind debitori, care durează pînă în momentul justificării avansului acordat sau al recuperării imputației făcute.

În ansamblu, trebuie observat faptul că mijloacele circulante ale întreprinderii comerciale trec succesiv dintr-o formă de existență în altă formă de existență, descriind nenumărate și variate circuite comerciale, în dinamica lor complexă, prin care se realizează neîntrerupt circulația mărfurilor. Pentru exemplificare, modelul unui circuit (rotații) a mijloacelor circulante în ipoteza circulației cu ridicata a mărfurilor la intern sau la extern, rezultă din figura 2.2.

După *necesitățile de planificare financiară* mijloacele circulante se grupează în mijloace normate și nenormate.

Mijloacele circulante normate sînt cele pentru care întreprinderea comercială calculează normativ de mijloace circulante. Printr-un astfel de normativ se înțelege volumul mediu planificat al acestor mijloace, exprimat în formă bănească, ce este necesar pentru desfășurarea normală și continuă a activității de desfacere a mărfurilor. Mijloacele circulante normate se concretizează de regulă în valori materiale al căror circuit se desfășoară cu o anumită periodicitate. Ca elemente principale supuse normării la întreprinderea de comerț interior sînt: mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar, materialele, iar la întreprinderea de comerț exterior: materialele, obiectele de inventar etc.

Mijloacele circulante nenormate se caracterizează prin aceea că circuitul lor nu se succede, de regulă, cu periodicitate și deci nu se supun normării, ca de exemplu: mijloacele bănești, mijloacele în decontare etc.

Mijloacele circulante se clasifică și după *raportul lor față de patrimoniul întreprinderii*, deosebindu-se din acest punct de vedere mijloacele circulante patrimoniale și cele extrapatrimoniale.

În categoria mijloacelor circulante patrimoniale se cuprind cele care, independent de forma pe care o iau în circuitul comercial, aparțin de drept întreprinderii găsindu-se în patrimoniul propriu, ceea ce îi dă posibilitatea să dispună asupra folosirii lor în scopul îndeplinirii sarcinilor de plan: mărfuri în stoc, mărfuri date spre prelucrare la terți, ambalaj în stoc, disponibilități bănești etc.

În categoria mijloacelor circulante extrapatrimoniale se cuprind cele care, sub diferite forme de existență, se află temporar în între-

Scanned with CamScanner

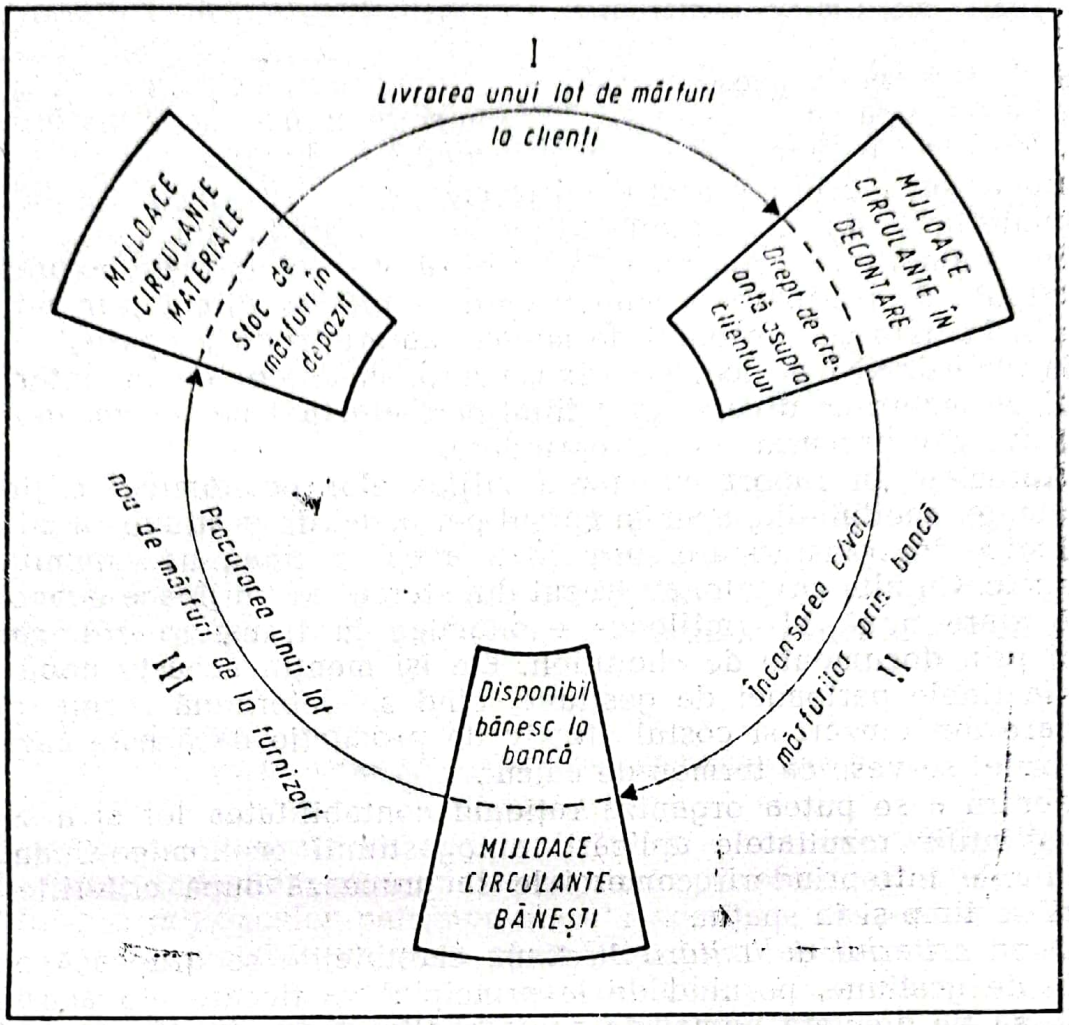


Fig. 2.2. Modelul circuitului (rotației) mijloacelor circulante în ipoteza circulației cu ridicata a mărfurilor la intern sau la extern.

prindere, fără să-i aparțină sub raport juridic și fără, deci, să poată dispune asupra folosirii lor pentru îndeplinirea sarcinilor de plan: mărfuri primite spre vînzare în consignație, mărfuri primite spre prelucrare sau în custodie etc. Aceste mijloace au o pondere redusă în activitatea întreprinderii și constituie elemente extrapatrimoniale.

Modalitățile principale de procurare a mijloacelor circulante patrimoniale de către întreprinderea comercială de stat, sînt: alocarea din partea statului a unor disponibilități bănești pentru asigurarea cu mijloace circulante în primul an de funcționare; creșterea temporară sau definitivă a volumului mijloacelor circulante pe seama veniturilor și a beneficiului obținut de întreprindere; obținerea de mijloace circulante pe calea creditului bancar; atragerea inerentă de mijloace circulante în circuitul întreprinderii datorită decalajelor din domeniul decontărilor prin intermediul băncii etc.

2.2.1.3. CHELTUIELILE ÎNTREPRINDERII

În ansamblu, mijloacele economice, fixe și circulante din sfera comerțului sînt supuse unor continue mișcări și transformări ca urmare a activității desfășurate de întreprinderea comercială în cadrul

Scanned with CamScanner

proceselor economice principale: aprovizionare, stocare, vînzare, precum și al proceselor de producție și prestărilor de servicii, cînd este cazul. Desfășurarea acestor procese, a circuitului economic în genere, necesită — după cum se știe — consumuri de muncă vie și materializată care, în expresie bănească, reprezintă cheltuieli de circulație dacă aceste consumuri au loc în sfera circulației mărfurilor, respectiv cheltuieli de producție în măsura în care ele au loc în sfera producției.

În contabilitate, consumul de muncă vie își găsește expresia în cheltuielile de retribuire a muncii care se plătesc direct prin mijloace bănești, în timp ce consumul de muncă materializată își găsește expresia în amortizarea mijloacelor fixe, uzura obiectelor de inventar, consumul de materiale diverse etc., fiind deci efectuat pe seama unor mijloace anterior procurate de întreprindere.

Apreciate în raport cu starea mijloacelor economice, mijloacele consumate, cheltuielile, apar în cursul perioadei de gestiune ca mijloace economice în transformare, urmînd a avea în final, un anumit efect economic. Cu alte cuvinte, au trecut din starea M (mijloace economice) într-o stare nouă M' (mijloace economice în transformare), care se atestă prin documente de cheltuieli. Ele își mențin această nouă stare pînă la finele perioadei de gestiune, cînd se determină rezultatele financiare din vînzări și costul efectiv de producție dacă este cazul, cu care prilej servesc ca termen de calcul.

Pentru a se putea organiza rațional contabilitatea lor și a se calcula științific rezultatele aplicării autogestiunii economico-financiare, cheltuielile întreprinderii comerciale se grupează după criteriile delimitării în timp și în spațiu.

După *criteriul delimitării în timp*, cheltuielile se grupează pe perioade de gestiune, pornind de la principiul ca fiecare din aceste perioade să fie afectată numai de acele cheltuieli pe care le-a ocazionat realmente. În funcție de acest criteriu, cheltuielile pot fi: curente, anticipate, preliminate. *Cheltuielile curente* afectează perioada curentă (actuală) de gestiune, la finele căreia formează termen de comparare cu veniturile curente, pentru a se determina rezultatul financiar sau dacă, eventual, privesc producția, se includ în costul efectiv al acesteia. *Cheltuielile anticipate* au specificul că se efectuează în cursul perioadei curente de gestiune, însă urmează să afecteze, în mod eșalonat, mai multe perioade de gestiune viitoare, cînd se includ parte cu parte în volumul cheltuielilor comparabile cu veniturile, ca de exemplu: chiriile plătite anticipat pentru mijloacele fixe închiriate, abonamentele la publicații periodice plătite anticipat etc. *Cheltuielile preliminate* afectează, eșalonat, mai multe perioade de gestiune cînd se includ în cheltuielile comparabile cu veniturile în cote preliminate (stabilite cu anticipație pe bază de estimare), urmînd ca plățile pe care le implică să se efectueze în perioadele viitoare, ulterioare de regulă, acelora în care s-a făcut preliminarea, ca de exemplu: preliminările pentru plata indemnizațiilor de concedii anuale ale personalului muncitor, cele făcute pentru plata dobînzilor trimestriale la creditele bancare etc. Această grupare are importanță pentru calculul cît mai exact al rezultatelor financiare pe perioade separate de gestiune.

După *criteriul delimitării în spațiu*, cheltuielile se grupează pe sfere de activitate, respectiv: în sfera circulației mărfurilor — cheltuielile de circulație, în sfera prestărilor de servicii — cheltuielile activităților auxiliare; în sfera aprovizionării cu materiale și obiecte de in-

Scanned with CamScanner

ventar — cheltuielile de transport-aprovizionare; în sfera conducerii și administrației întreprinderii în ansamblu — cheltuielile generale ale întreprinderii. Această grupare are importanță în urmărirea și calculul rezultatelor aplicării principiului autogestiunii interne în diferite compartimente ale întreprinderii.

Deosebit de cele arătate, cheltuieli aparte implică procesul de investiții, avînd ca obiect procurarea de mijloace fixe noi.

2.2.2. SURSELE MIJLOACELOR ECONOMICE ȘI VENITURILE

În conformitate cu categoria dublei reprezentări contabile, o altă latură ce trebuie analizată în legătură cu mijloacele economice din patrimoniul întreprinderii o constituie aceea a surselor sau fondurilor din care ele au fost procurate sau formate, potrivit sistemului de finanțare, creditare și decontare aplicat în economie, precum și a veniturilor întreprinderii.

2.2.2.1. SURSELE MIJLOACELOR ECONOMICE

Sursele de asigurare cu mijloace fixe și circulante necesare activității întreprinderilor comerciale exprimă proveniența și modul de constituire a mijloacelor patrimoniale ale acestora, prezentîndu-se sub forma unor echivalente valorice ale mijloacelor concrete din activ. La fel ca și mijloacele economice și în corelație cu ele, sursele acestor mijloace se diversifică pe mai multe elemente patrimoniale, care se grupează după anumite criterii. Astfel, în raport cu modalitatea de constituire și destinația mijloacelor concrete, se grupează în: sursele mijloacelor proprii (adică surse proprii), sursele mijloacelor creditate (adică surse creditate), sursele mijloacelor atrase (adică surse atrase).

Sursele proprii. Mijloacele fixe patrimoniale în totalitatea lor, precum și o mare parte din mijloacele circulante constituie pentru întreprinderea comercială „mijloace proprii", respectiv se formează îndeosebi pe seama rezultatelor activității proprii și intră în proprietatea ei, putînd dispune în mod deliberativ asupra folosirii lor în scopul îndeplinirii sarcinilor de plan. *Sursele, sau fondurile ce corespund mijloacelor proprii, apărînd ca echivalente valorice ale acestora și indicîndu-le destinația, se numesc surse proprii sau fonduri proprii.* Din punct de vedere juridic, sursele proprii exprimă prioritar relațiile de proprietate ale întreprinderii asupra mijloacelor concrete ce le corespund, precum și anumite obligații. Locul surselor proprii, în conformitate cu principiul dublei reprezentări contabile, se redă în figura 2.3.

Din punctul de vedere al destinației mijloacelor economice cărora le corespund, sursele proprii se categorisesc în:

— *surse proprii pentru activitatea curentă;*
— *surse proprii cu destinație specială.*

Sursele proprii pentru activitatea curentă reprezintă echivalentul valoric al mijloacelor proprii ce se folosesc în activitatea curentă a întreprinderii, respectiv în procesul circulației mărfurilor, în mod permanent, pe toată durata de funcționare a întreprinderii respective. Ju-

Scanned with CamScanner

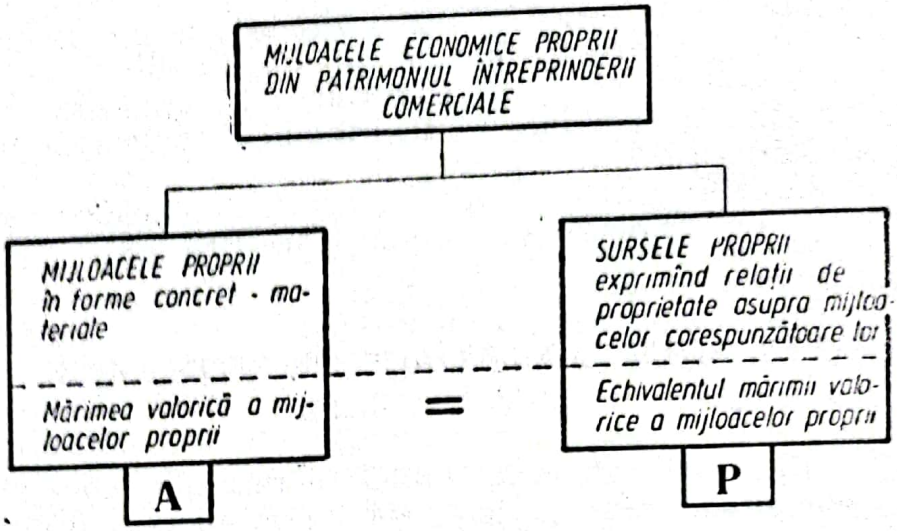


Fig. 2.3. Mijloacele economice proprii, în dublă reprezentare contabilă.

ridic, pe lîngă relaţia de proprietate, aceste surse exprimă obligaţia întreprinderii de a folosi cu maximă eficienţă mijloacele proprii corespunzătoare lor pentru îndeplinirea sarcinilor de plan.

După natura mijloacelor a căror provenienţă o exprimă, sursele proprii pentru activitatea curentă se concretizează în două fonduri separate şi anume:

a) *fondul mijloacelor fixe, constituind sursa unică de acoperire a mijloacelor fixe proprii;*

b) *fondul mijloacelor circulante, reprezentînd sursa de acoperire a mijloacelor circulante proprii, care se circumscriu în limitele normativului pentru astfel de mijloace.*

Între volumul mijloacelor proprii, fixe şi circulante, destinate activităţii curente, pe de o parte, şi volumul surselor proprii corespunzătoare lor, pe de altă parte, există o strînsă dependenţă, un raport de cauză-efect, în sensul că orice modificare în volumul acestor mijloace proprii produce schimbări în aceeaşi proporţie şi cu acelaşi sens — pozitiv sau negativ — în volumul surselor proprii respective.

Sursele proprii cu destinaţie specială corespund mijloacelor proprii cu destinaţie specială, de natura mijloacelor circulante băneşti care se formează în cursul activităţii întreprinderii comerciale, potrivit reglementărilor legale şi au un caracter temporar în întreprindere. Juridic, pe lîngă relaţia de proprietate, aceste surse exprimă obligaţia întreprinderii de a efectua plăţi în conformitate cu destinaţiile speciale pe care le au mijloacele respective.

Principalele elemente patrimoniale de natura surselor cu destinaţie specială şi căile de constituire a acestora sînt:

a) fondul de dezvoltare economică, ce se constituie din amortizarea mijloacelor fixe proprii, beneficiul întreprinderii, alocaţiile restituibile primite de la bugetul de stat etc.;

b) fondul pentru construcţii de locuinţe şi alte investiţii cu caracter social, cu aceleaşi căi de constituire;

c) fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii, ce se constituie din beneficiul întreprinderii;

d) fondul pentru acţiuni sociale, format din beneficiul întreprinderii, contribuţia personalului muncitor pentru trimiteri la tratament

Scanned with CamScanner

balnear și odihnă și pentru întreținerea copiilor la creșa și grădinița întreprinderii etc.;

e) fondul pentru acoperirea cheltuielilor privind evidența, urmărirea și încasarea ratelor, care se formează pe seama dobînzilor încasate de la clienți la mărfurile vîndute cu plata în rate etc.

Sursele creditate. Partea preponderentă din mijloacele circulante patrimoniale ale întreprinderii comerciale se acoperă prin credite bancare, ce se obțin, de regulă, prin achitarea contravalorii lor direct de către bancă atunci cînd ele se procură de la unitățile furnizoare. Mijloacele procurate în acest fel au caracterul de *„mijloace creditate"*, iar *echivalentul lor valoric de natura surselor, indicîndu-le destinația, constituie o sursă creditată sau fond creditat.* Din punct de vedere juridic, această sursă exprimă obligația întreprinderii comerciale de a restitui băncii, în formă bănească, creditul pe care l-a primit și pentru a cărui folosire plătește o dobîndă. În ce privesc mărfurile, de exemplu, creditul bancar se primește, în mod obișnuit, în momentul achitării contravalorii acestora față de furnizori și se restituie (se rambursează) băncii pe măsura încasării contravalorii mărfurilor de la clienți. Locul surselor creditate, în conformitate cu principiul dublei reprezentări contabile, se redă în figura 2.4.

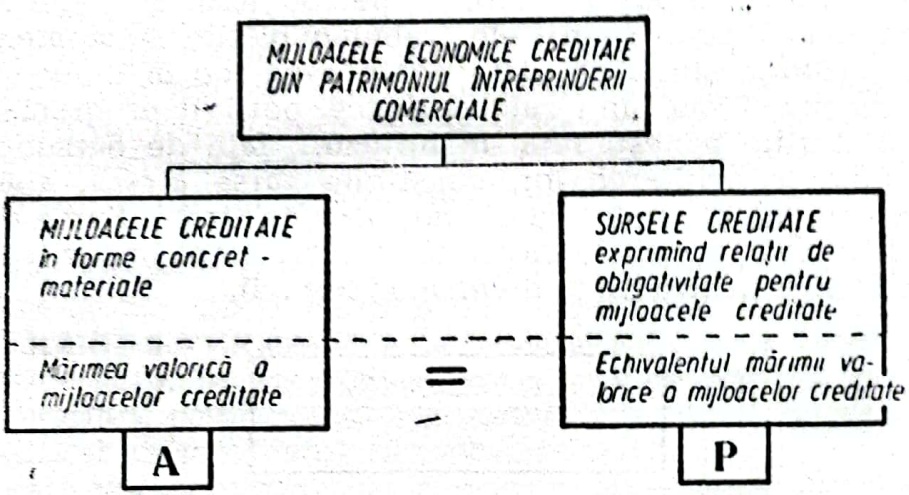


Fig. 2.4. Mijloacele economice creditate, în dublă reprezentare contabilă.

Potrivit sistemului de creditare aplicat în economie, pentru întreprinderile comerciale creditele bancare reprezintă sursa principală din care se constituie mijloacele lor circulante. Primirea acestor credite de către întreprinderile de comerț interior are loc, în cea mai mare parte, în conturile lor curente (creditul pentru circulația curentă a mărfurilor) sau în conturi separate de credit bancar, cum este contul „credite pentru mijloace circulante" (creditul pentru mărfuri vîndute cu plata în rate), pe care le au deschise la unitățile Băncii Naționale a R. S. România. Întreprinderile de comerț exterior primesc credite bancare, în special în conturile „Credite pentru export" (creditul pentru mărfuri și documente de export, creditul pentru mărfuri vîndute pe credit comercial în străinătate) și „credite pentru import" (creditul pentru mărfuri și documente de import, credtiul în valută pentru importuri), pe care le au deschise la Banca Română de Comerț Exterior. Deosebit de acestea, întreprinderile comerciale, în general, mai pot beneficia și de credite pentru investiții în vederea procurării de mijloace

Scanned with CamScanner

fixe noi, pe care le primesc în conturile ce le au deschise la unitățile Băncii de Investiții.

Sursele atrase. Ca urmare a relațiilor economico-juridice pe care întreprinderea comercială le are cu furnizorii, creditorii, personalul muncitor etc., o parte din mijloacele ei circulante sînt atrase implicit și folosite temporar în circuitul propriu. Acest fenomen se datorează în special particularităților sistemului de decontare aplicat în economie, care implică unele decalaje între momentul creerii obligațiilor de plată și acela al efectuării plăților.

Sursele corespunzătoare mijloacelor atrase în circuit, prezentîndu-se ca echivalente valorice ale acestora și indicîndu-le destinația, constituie surse sau fonduri atrase. Din punct de vedere juridic, aceste surse exprimă obligații de plată ale întreprinderii comerciale față de terți. Locul surselor atrase, în conformitate cu principiul dublei reprezentări contabile, se redă în figura 2.5. De exemplu, între momentul intrării mărfurilor de la furnizori și momentul achitării contravalorii lor de către întreprinderea comercială prin bancă există un interval de timp, în care această întreprindere poate vinde mărfurile pe care nu le-a achitat încă, iar cu banii încasați să efectueze anumite plăți. De asemenea, întreprinderea comercială folosește pentru diverse plăți sumele reprezentînd retribuțiile datorate personalului său, din momentul expirării perioadei pentru care ele trebuiau plătite și momentul plății efective a acestora, știind că plata poate avea loc la cîteva zile după expirarea chenzinei sau lunii calendaristice, potrivit programării făcute de bancă. Datoriile băneşti față de furnizori, față de personalul muncitor etc. pînă la achitarea lor, constituie surse atrase, apărînd sub forma unor echivalente valorice ale mijloacelor atrase. Surse atrase mai apar și în legătură cu sumele cuvenite statului drept impozite, sau unor unități economice pentru plata diverselor servicii.

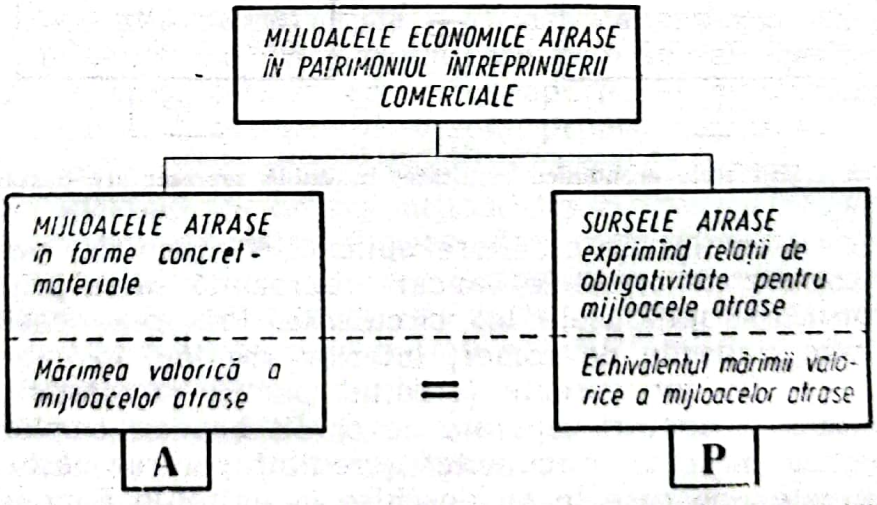


Fig. 2.5. Mijloacele economice atrase, în dublă reprezentare contabilă.

Ținînd seama de sfera de proveniență a mijloacelor concrete, sursele economice se grupează în:

— *surse interne*, cuprinzînd fondurile constituite pe seama beneficiului sau a amortizării mijloacelor fixe, veniturile și beneficiul întreprinderii;

— *surse externe*, cuprinzînd creditele bancare, sursele atrase.

Scanned with CamScanner

În accepția dublei reprezentări contabile, veniturile sînt echivalente valorice de natura surselor ce corespund unei părți din mijloacele circulante, în activitatea de zi cu zi a întreprinderilor comerciale. După *criteriul delimitării în timp*, respectiv al afectării perioadelor de gestiune, veniturile pot fi: curente, de realizat, anticipate.

Veniturile curente sînt cele care afectează perioada curentă de gestiune; mărimea acestor venituri se compară cu mărimea cheltuielilor curente pentru a se determina rezultatele financiare. O trăsătură specifică veniturilor curente constă în aceea că ele apar treptat, în cursul perioadei curente de gestiune (luna calendaristică), pe măsura vînzării mărfurilor și a altor valori materiale. Formele principale sub care ele se prezintă sînt: a) rabatul comercial realizat, la întreprinderea de comerț interior, ce constituie sursa de acoperire a cheltuielilor de circulație și asigură, totodată, un beneficiu pentru întreprindere, cînd activitatea ei se desfășoară pozitiv; b) comisionul realizat ca venit, la întreprinderea de comerț exterior, ce constituie sursa de acoperire a cheltuielilor generale și de asigurare a unui beneficiu din activitatea ei curentă. Veniturile curente au caracterul de *surse tranzitorii*, în sensul că la finele perioadei de gestiune, odată cu calculul rezultatelor financiare își încetează existența ca atare. În această categorie, se cuprind: veniturile din activitatea de bază, veniturile din alte activități.

Veniturile de realizat sînt echivalente valorice de natura surselor, ce corespund de regulă unor mijloace circulante în decontare, respectiv drepturi de creanță care apar în perioada curentă de gestiune, dar urmează a se încasa în perioadele viitoare, cînd vor influența rezultatele financiare sau vor servi la crearea unor fonduri cu destinație specială. De exemplu, dobînda calculată la mărfurile vîndute cu plata în rate care se constituie ca drept de creanță asupra clienților în momentul vînzării, dar urmează a se încasa cu ocazia achitării ultimei rate. De asemenea, în această categorie se cuprind: comisionul la exportul de mărfuri, comisionul la importul de mărfuri, calculate ca venituri de realizat în momentul livrării mărfurilor la extern respectiv la intern și care vor servi ulterior la determinarea rezultatelor financiare.

Veniturile anticipate sînt echivalente valorice de natura surselor, ce corespund unor mijloace circulante bănești care se încasează în perioada curentă de gestiune, dar privesc perioadele viitoare de gestiune cînd vor influența rezultatele financiare. De exemplu, chiriile încasate anticipat pentru mijloacele fixe date cu chirie.

2.2.3. REZULTATELE FINANCIARE

Dubla reprezentare contabilă a mijloacelor economice se extinde și asupra rezultatelor financiare ale întreprinderii comerciale, care se concretizează în beneficii și pierderi. Acestea pot proveni din activitatea de bază, din alte activități și din alte operații.

După sfera de cuprindere, rezultatele financiare ale întreprinderii se împart în două categorii și anume:

— *rezultatele financiare parțiale*, care la rîndul lor pot fi favorabile și nefavorabile, fiind calculate pe activități economice separate, comerciale și necomerciale;

Scanned with CamScanner

— *rezultatele financiare totale*, care se prezintă sub forma beneficiului sau pierderii, calculate pe întreprindere în întregul ei.

Rezultatele financiare se determină, principial, prin comparări succesive ale unor elemente deosebite ca natură. Se compară, de exemplu, cheltuielile curente cu veniturile curente, constatîndu-se fie un rezultat financiar favorabil, fie unul nefavorabil, după cum cheltuielile sînt mai mici, respectiv mai mari, decît veniturile. De asemenea, se compară suma rezultatelor financiare parţiale favorabile provenind din activităţile ce s-au desfăşurat pozitiv cu suma rezultatelor financiare parţiale nefavorabile provenind din activităţile ce s-au desfăşurat negativ în întreprindere, la care se adaugă şi unele cheltuieli suportate direct din rezultatele financiare, putîndu-se constata fie un beneficiu fie o pierdere pe întreprindere în ansamblu.

În virtutea dublei reprezentări contabile, *beneficiul pe întreprindere are caracterul unei surse interne, al unui echivalent valoric ce corespunde creşterii mijloacelor circulante, ca urmare a activităţii pozitive desfăşurate*, fapt ce rezultă din figura 2.6. Pierderea pe întreprindere are caracterul unui minus de mijloace circulante, ca urmare a activităţii necorespunzătoare desfăşurate, pentru care sursele nu au fost diminuate. Beneficiul urmează a se repartiza pe destinaţiile lui legale, iar pierderea a fi acoperită pe anumite căi, de asemenea legale.

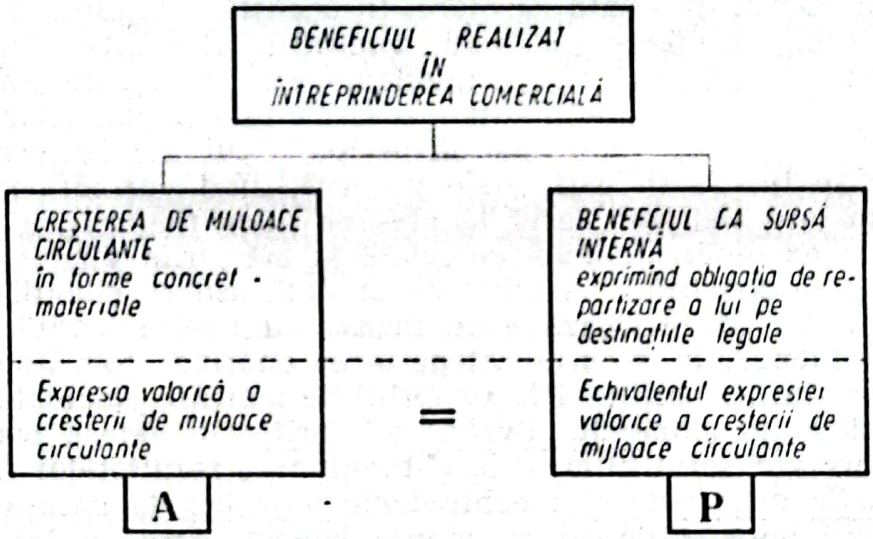


Fig. 2.6. Beneficiul întreprinderii comerciale, în dublă reprezentare contabilă.

2.3. REPREZENTAREA SINTETICĂ ŞI GENERALIZATĂ ÎN BILANŢ A MIJLOACELOR ECONOMICE ŞI MODIFICĂRILE ACESTOR MIJLOACE

2.3.1. REPREZENTAREA SINTETICĂ ŞI GENERALIZATĂ ÎN BILANŢ A MIJLOACELOR ECONOMICE

În mod sintetic şi generalizat, în etalon monetar, mijloacele economice din patrimoniul întreprinderii comerciale sînt reprezentate sub dublul lor aspect, la anumite perioade, în bilanţul contabil. Aceasta permite o caracterizare multilaterală, economică şi financiară a activităţii comerciale la nivel micro şi macroeconomic.

Potrivit categoriei dublei reprezentări contabile, bilanţul, sinteti-

Scanned with CamScanner

zînd şi generalizînd în cele două părţi ale sale — activul şi pasivul — mijloacele economice din patrimoniul întreprinderii, se înfăţişează conceptual în figura 2.7.

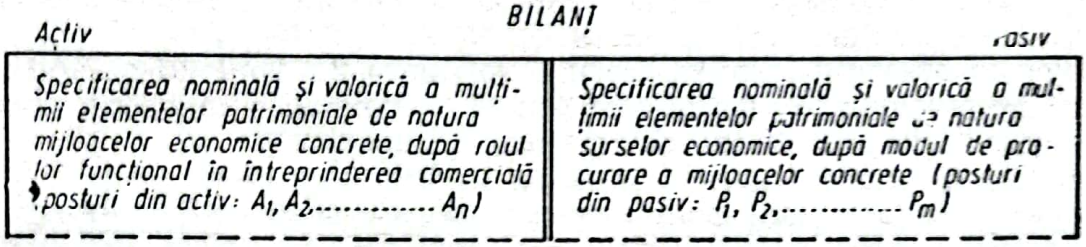


Fig. 2.7. Conceptul de reprezentare sintetică şi generalizată în bilanţ a mijloacelor economice.

Ştiind că în bilanţ se reprezintă de fapt aceeaşi masă de mijloace economice, privită din două unghiuri diferite, între activul şi pasivul bilanţului, luate în ansamblul lor, există, în mod obiectiv, o egalitate valorică permanentă — egalitatea bilanţieră. Pe posturi de bilanţ separate, această egalitate nu se realizează însă decît în cazuri cu totul izolate, deoarece posturile de bilanţ reflectă mărimi variabile individualizate. Masa şi structura elementelor de activ şi de pasiv depind de o serie de factori, ca: volumul şi specificul activităţii, viteza de circulaţie a mărfurilor, gradul de dotare tehnică etc. Numeric, posturile din activ diferă, de regulă, de cele din pasiv ($A_n \neq P_m$) şi numai ca excepţie pot fi egale ($A_n = P_m$).

În relaţie matematică, egalitatea bilanţieră, bazată pe însumarea valorică separată a celor două mulţimi de posturi de bilanţ, se poate exprima astfel:

$$A_1 + A_2 + \ldots + A_i + \ldots + A_n = P_1 + P_2 + \ldots + P_j + \ldots + P_m,$$

de unde în relaţie matematică concentrată, avem:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j$$

Ţinînd seama de rolul funcţional al mijloacelor economice în procesul circulaţiei mărfurilor, *posturile din activul bilanţului vor reprezenta asemenea elemente patrimoniale de activ*, ca: mijloace fixe proprii; mărfuri în depozit; ambalaje; disponibil la bancă; numerar în casieria întreprinderii; dreptul de creanţă asupra clienţilor pentru mărfurile livrate; dreptul de creanţă asupra debitorilor pentru sumele de bani avansate etc.

În acelaşi timp, ţinînd seama de natura surselor din care mijloacele economice au fost procurate, *posturile din pasivul bilanţului vor reprezenta elemente patrimoniale de pasiv*, ca de exemplu: fondul mijloacelor fixe (sursă proprie); fondul mijloacelor circulante (sursă proprie); obligaţia bănească faţă de furnizori pentru mărfurile recepţionate (sursă atrasă); obligaţia bănească faţă de bancă privind creditul primit (sursă creditată); obligaţia bănească faţă de personalul muncitor pentru munca prestată (sursă atrasă); obligaţia bănească faţă de creditori provenind din alte operaţii (sursă atrasă) etc.

Denumirile posturilor de bilanţ sînt orientate după elementele patrimoniale pe care le reprezintă, coincizînd, de regulă, cu acestea. În unele cazuri însă ele apar cu *denumiri simplificate*, consacrate din punct de vedere practic, între care: *„Casa"*, pentru numerarul din ca-

Scanned with CamScanner

sieria întreprinderii; *„Clienţi"*, pentru dreptul de creanţă asupra clienţilor privind mărfurile livrate; *„Furnizori"*, pentru obligaţia bănească faţă de furnizori privind mărfurile recepţionate; *„Decontări cu personalul"*, pentru obligaţia bănească faţă de personalul întreprinderii privind munca prestată etc.

Pentru exemplificare, se prezintă în figura 2.8 modelul numeric al dublei reprezentări contabile a mijloacelor economice în bilanţ, posturile din activ şi pasiv avînd valori convenţionale.

BILANŢ

Activ		Pasiv	
A_1 Mijloace fixe	100 000	P_1 Fondul mijloacelor fixe	100 000
A_2 Mărfuri în depozit	590 000	P_2 Fondul mijloacelor circulante	275 000
A_3 Ambalaje	2 500	P_3 Furnizori	35 000
A_4 Disponibil la bancă	40 000	P_4 Credite bancare	310 000
A_5 Casa	500	P_5 Decontări cu personalul	25 000
A_6 Clienţi	15 000	P_6 Creditori	5 000
A_7 Debitori	2 000		
$\sum_{i=1}^{7} A_i$	750 000	$\sum_{j=1}^{6} P_j$	750 000

Fig. 2.8. Modelul numeric al dublei reprezentări contabile a mijloacelor economice în bilanţ.

2.3.2. TIPURILE DE MODIFICĂRI ALE ELEMENTELOR PATRIMONIALE DIN BILANŢ

Prin natura sa, bilanţul ca procedeu al metodei contabilităţii este destinat să surprindă, să reprezinte, numai existenţa mijloacelor şi surselor la un moment dat, deci în mod static. Activitatea economică a întreprinderilor comerciale se caracterizează însă printr-o mare varietate de operaţii economico-financiare, ca faze singulare (elementare) ale circuitului comercial, care implică o dinamică permanentă, o mişcare şi transformare continuă a elementelor patrimoniale de activ şi de pasiv, în cursul fiecărei perioade de gestiune. Din punct de vedere cantitativ aceste elemente cresc sau scad, două cîte două (cel puţin), sub influenţa fiecărei operaţii, cu valori egale. În domeniul contabilităţii curente, aceasta îşi găseşte reflexul în dubla înregistrare a operaţiilor economico-financiare, care asigură menţinerea egalităţii bilanţiere. Drept exemple de *operaţii economico-financiare* care modifică într-un sens sau altul elementele patrimoniale de activ şi de pasiv ale întreprinderii comerciale se dau următoarele: primirea de mijloace fixe ca înzestrare temporară din partea statului; primirea de alocaţii temporare pentru mijloace circulante din partea statului; primirea mărfurilor aprovizionate de la furnizori; achitarea obligaţiei băneşti faţă de furnizori din creditul acordat de bancă; ridicarea de la bancă a unei sume de bani pentru efectuarea de plăţi în numerar; achitarea obligaţiei băneşti faţă de personalul muncitor privind munca prestată; acordarea unui avans spre decontare; reţinerea din obligaţia de retribuire a personalului a contribuţiei la pensia suplimentară; plata obligaţiei băneşti faţă de bugetul asigurărilor sociale privind contribuţiile cuvenite; primirea prin transfer de la o altă întreprindere de stat a unui mijloc fix; depunerea la bancă în contul întreprinderii a unei sume de bani etc.

Scanned with CamScanner

Datorită complexității activității întreprinderilor comerciale, operațiile economico-financiare sînt numeroase și variate. Ținînd seama însă de natura modificărilor simultane pe care le determină în masa elementelor patrimoniale de activ și de pasiv, operațiile economico-financiare, oricît de variate ar fi, se reduc la *patru tipuri de bază*, după cum urmează:

1. *Operații economico-financiare care determină creșterea unui element de activ, simultan cu scăderea altui element tot de activ, cu valori egale; suma activului ca și suma pasivului rămîn neschimbate.* În bilanț, dacă notăm cu X_1 mărimea modificării valorice de sens pozitiv sau negativ corespunzătoare acestui tip de operații, cu A_i un post oarecare din activ și cu A_k un alt post oarecare din activ, influențarea posturilor din activ se produce potrivit relațiilor:

$$A_i + X_1 ; \; A_k - X_1 \qquad (1)$$

iar egalitatea bilanțieră, în condițiile în care suma activului și suma pasivului rămîn neafectate, se exprimă prin relația:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + X_1 - X_1 = \sum_{j=1}^{m} P_j \qquad (2)$$

Pentru exemplificare, se consideră operația: „Întreprinderea comercială ridică din contul său de la bancă 24 500 lei pentru efectuarea unor plăți în numerar". Această operație afectează, pe de o parte, disponibilul bănesc la bancă (element de activ) în sensul scăderii sale cu valoarea dată, iar pe de altă parte numerarul din casieria întreprinderii (element de activ) în sensul creșterii simultane cu aceeași valoare, întrucît banii intră în gestiunea casierului. Operația în cauză modifică: postul din activ *„Disponibil la bancă"* a cărui existență de 40 000 lei din bilanțul inițial se reduce cu 24 500 lei, devenind 15 500 lei și, simultan, postul din activ *„Casa"* la a cărui existență de 500 lei se adaugă 24 500 lei, devenind 25 000 lei. Cu alte cuvinte, avem:

$$A_4 : 40\,000 - 24\,500 = 15\,500 ; \quad A_5 : 500 + 24\,500 = 25\,000$$

$$\sum_{i=1}^{7} A_i : 750\,000 + 24\,500 - 24\,500 = \sum_{j=1}^{6} P_j : 750\,000$$

Reprezentate sintetizat în posturi de bilanț, noile valori ale elementelor patrimoniale de activ și pasiv se redau în figura 2.9.

BILANȚ

Activ		Pasiv	
A_1 Mijloace fixe	100.000	P_1 Fondul mijloacelor fixe	100.000
A_2 Mărfuri în depozit	590.000	P_2 Fondul mijloacelor circulante	275.000
A_3 Ambalaje	2.500	P_3 Furnizori	35.000
A_4 Disponibil la bancă	15.500	P_4 Credite bancare	310.000
A_5 Casa	25.000	P_5 Decontări cu personalul	25.000
A_6 Clienți	15.000	P_6 Creditori	5.000
A_7 Debitori	2.000		
$\sum_{i=1}^{7} A_i$	750.000	$\sum_{j=1}^{6} P_j$	750.000

Fig. 2.9. Reprezentarea în posturi de bilanț a existențelor de elemente patrimoniale în urma operației de tipul 1.

Scanned with CamScanner

2. *Operații economico-financiare care determină creșterea unui element de pasiv, simultan cu scăderea altui element tot de pasiv, cu valori egale; suma pasivului ca și suma activului rămîn neschimbate.* În bilanț, dacă notăm cu X_2 mărimea modificării valorice de sens pozitiv sau negativ, corespunzătoare acestui tip de operații, cu P_j un post oarecare din pasiv și cu P_h un alt post oarecare din pasiv, influențarea posturilor din pasiv se produce potrivit relațiilor:

$$P_j + X_2 ; \; P_h - X_2 \tag{3}$$

iar egalitatea bilanțieră, în condițiile în care suma activului și suma pasivului rămîn neafectate, se exprimă prin relația:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + X_2 - X_2 \tag{4}$$

În scopul exemplificării, se presupune operația: „Întreprinderea comercială reține din obligația sa față de personalul muncitor de a-l retribui după muncă, contribuția la pensia suplimentară de 500 lei în favoarea bugetului asigurărilor sociale". Această operație afectează, pe de o parte, obligația bănească față de personalul muncitor (element de pasiv) în sensul scăderii, deoarece, cu atît se va plăti mai puțin personalului, iar pe de altă parte, obligația bănească față de bugetul asigurărilor sociale (element de pasiv) în sensul creșterii simultane, deoarece, contribuția la pensia suplimentară se cuvine acestui buget. Operația în cauză modifică: postul din pasiv *„Decontări cu personalul"* a cărui existență din bilanțul nr. 1 de 25 000 lei se reduce cu 500 lei devenind 24 500 lei și totodată apare un nou post în pasiv *„Decontări privind asigurările sociale"* pentru a reflecta obligația față de bugetul respectiv de 500 lei. În aceste condiții, avem:

$$P_5 : 25\,000 - 500 = 24\,500 ; \; P_7 : 0 + 500 = 500$$

$$\sum_{i=1}^{7} A_i : 750\,000 = \sum_{j=1}^{7} P_j : 750\,000 + 500 - 500$$

Reprezentate sintetizat în posturi de bilanț, noile valori ale elementelor patrimoniale de activ și de pasiv se redau în figura 2.10.

BILANȚ 2

Activ			Pasiv	
A_1 Mijloace fixe	100.000		P_1 Fondul mijloacelor fixe	100.000
A_2 Mărfuri în depozit	590.000		P_2 Fondul mijloacelor circulante	275.000
A_3 Ambalaje	2.500		P_3 Furnizori	35.000
A_4 Disponibil la bancă	15.500		P_4 Credite bancare	310.000
A_5 Casa	25.000		P_5 Decontări cu personalul	24.500
A_6 Clienți	15.000		P_6 Creditori	5.000
A_7 Debitori	2.000		P_7 Decontări privind asigurările sociale	500
$\sum_{i=1}^{7} A_i$	750.000		$\sum_{j=1}^{7} P_j$	750.000

Fig. 2.10. Reprezentarea în posturi de bilanț a existențelor de elemente patrimoniale în urma operației de tipul 2.

Scanned with CamScanner

3. *Operaţii economico-financiare care determină creşterea unui element de activ, simultan cu creşterea unui element de pasiv, cu valori egale; suma activului şi suma pasivului cresc, de asemenea, cu aceleaşi valori.* În bilanţ, dacă notăm cu X_3 mărimea modificării valorice de sens pozitiv corespunzătoare acestui tip de operaţii, celelalte notaţii fiind cunoscute, influenţarea posturilor din activ şi pasiv are loc în conformitate cu relaţiile:

$$A_i + X_3\,;\ P_j + X_3 \tag{5}$$

iar egalitatea bilanţieră, în condiţiile creşterii simultane a sumei activului şi a sumei pasivului, se exprimă prin relaţia:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + X_3 = \sum_{j=1}^{m} P_j + X_3 \tag{6}$$

Pentru exemplificare, se consideră operaţia: „Întreprinderea comercială primeşte prin transfer de la o altă întreprindere de stat un mijloc fix în valoare de 25 000 lei". Această operaţie afectează, în primul rînd, valoarea mijloacelor fixe proprii (element de activ) în sensul creşterii cu valoarea respectivă, iar în al doilea rînd, sursa proprie privind mijloacele fixe (element de pasiv) care creşte, de asemenea, cu aceeaşi valoare. Operaţia în cauză modifică: postul din activ *„Mijloace fixe"* la a cărui existenţă din bilanţul nr. 2 de 100 000 lei se adaugă 25 000 lei, devenind 125 000 lei şi, simultan, postul din pasiv *„Fondul mijloacelor fixe"* la a cărui existenţă de 100 000 lei se adaugă aceeaşi valoare de 25 000 lei, devenind şi el 125 000 lei. În aceste condiţii, avem:

$$A_1 : 100\,000 + 25\,000 = 125\,000\,;\ P_1 : 100\,000 + 25\,000 = 125\,000,$$

iar modificarea sumei activului şi a pasivului cu 25 000 lei se produce astfel:

$$\sum_{i=1}^{7} A_i : 750\,000 + 25\,000 = \sum_{j=1}^{7} P_j : 750\,000 + 25\,000$$

Reprezentate sintetizat în posturi de bilanţ, noile valori ale elementelor patrimoniale de activ şi de pasiv rezultă din figura 2.11.

BILANŢ 3

Activ		Pasiv	
A_1 Mijloace fixe	125 000	P_1 Fondul mijloacelor fixe	125 000
A_2 Mărfuri în depozit	590 000	P_2 Fondul mijloacelor circulante	275 000
A_3 Ambalaje	2 500	P_3 Furnizori	35 000
A_4 Disponibil la bancă	15 500	P_4 Credite bancare	310 000
A_5 Casa	25 000	P_5 Decontări cu personalul	24 500
A_6 Clienţi	15 000	P_6 Creditori	5 000
A_7 Debitori	2 000	P_7 Decontări privind asigurările sociale	500
$\sum_{i=1}^{7} A_i$	775 000	$\sum_{j=1}^{7} P_j$	775 000

Fig. 2.11. Reprezentarea în posturi de bilanţ a existenţelor de elemente patrimoniale în urma operaţiei de tipul 3.

Scanned with CamScanner

4. *Operații economico-financiare care determină scăderea unui element de activ, simultan cu scăderea unui element de pasiv, cu valori egale; suma activului și suma pasivului scad, de asemenea, cu aceleași valori.* În bilanț, dacă notăm cu X_4 mărimea modificării valorice de sens negativ corespunzătoare acestui tip de operații, celelalte notații fiind cunoscute, influențarea posturilor din activ și pasiv are loc potrivit relațiilor:

$$A_i - X_4 ; \; P_j - X_4 \tag{7}$$

iar egalitatea bilanțieră, în condițiile scăderii simultane a sumei activului și a sumei pasivului, se exprimă prin relația:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i - X_4 = \sum_{j=1}^{m} P_j - X_4 \tag{8}$$

În scopul exemplificării, se presupune operația: „Întreprinderea comercială achită (plătește) cu bani în numerar retribuția cuvenită personalului său, de 24 500 lei". Această operație afectează, în primul rînd, numerarul din casieria întreprinderii (element de activ) în sensul scăderii cu valoarea dată, iar în al doilea rînd, obligația bănească de a retribui personalul muncitor (element de pasiv) care scade simultan cu aceeași valoare. Operația dată, modifică: postul din activ *„Casa"* a cărui existență de 25 000 lei din bilanțul nr. 3 scade cu 24 500 lei, devenind 500 lei și, totodată, postul din pasiv *„Decontări cu personalul"*, a cărui existență de 24 500 lei scade, de asemenea, cu 24 500 lei, devenind zero. Cu alte cuvinte, avem:

$$A_5 : 25\,000 - 24\,500 = 500 ; \quad P_5 : 24\,500 - 24\,500 = 0$$

ar modificarea sumei activului și a pasivului este următoarea:

$$\sum_{i=1}^{7} A_i : 775\,000 - 24\,500 = \sum_{j=1}^{7} P_j : 775\,000 - 24\,500$$

Reprezentate sintetizat în posturi de bilanț, noile valori ale elementelor patrimoniale de activ și de pasiv rezultă din figura 2.12.

BILANȚ 4

Activ		Pasiv	
A_1 Mijloacele fixe	125.000	P_1 Fondul mijloacelor fixe	125.000
A_2 Mărfuri în depozit	590.000	P_2 Fondul mijloacelor circulante	275.000
A_3 Ambalaje	2.500	P_3 Furnizori	35.000
A_4 Disponibil la bancă	15 500	P_4 Credite bancare	310.000
A_5 Casa	500	P_5 Decontări cu personalul	0
A_6 Clienți	15.000	P_6 Creditori	5.000
A_7 Debitori	2.000	P_7 Decontări privind asigurările sociale	500
$\sum_{i=1}^{7} A_i$	750 500	$\sum_{j=1}^{7} P_j$	750 500

Fig. 2.12. Reprezentarea în posturi de bilanț a existențelor de elemente patrimoniale în urma operației de tipul 4.

Scanned with CamScanner

Ținînd seama de aria influenței lor asupra activului și pasivului, cele patru tipuri de operații economico-financiare analizate se pot reuni în următoarele două grupe:

— *Operații de structură* (permutative), care determină modificări simultane, fie numai în activ ($A_i + X_1$; $A_k - X_1$), fie numai în pasiv ($P_j + X_2$; $P_h - X_2$), fără a influența suma activului $\left(\sum_{i=1}^{n} A_i + X_1 - X_1 = \sum_{j=1}^{m} P_j\right)$ și respectiv, pe aceea a pasivului $\left(\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + X_2 - X_2\right)$. În această grupă se încadrează, deci, operațiile de tipul 1 și 2.

— *Operații de volum* (modificative) care determină modificări simultane, atît în activ, cît și în pasiv, fie în sensul creșterii ($A_i + X_3$; $P_j + X_3$), fie în cel al scăderii ($A_i - X_4$; $P_j - X_4$), influențînd, totodată, suma activului și a pasivului, în sensul creșterii $\left(\sum_{i=1}^{n} A_i + X_3 = \sum_{j=1}^{m} P_j + X_3\right)$, respectiv al scăderii $\left(\sum_{i=1}^{n} A_i - X_4 = \sum_{j=1}^{m} P_j - X_4\right)$. În această grupă se încadrează, deci, operațiile de tipul 3 și 4.

Reprezentarea sintetizată în bilanț a rezultatelor financiare finale are loc diferit, în funcție de natura acestora — beneficii sau pierderi. Astfel, beneficiul final constituind o sursă internă, se specifică la un post din pasivul bilanțului ce corespunde ca echivalent valoric creșterii de mijloace circulante, plusului de drepturi din activ, ca urmare a unei activități pozitive pe ansamblu. Pierderea finală, dimpotrivă, exprimînd o pierdere de mijloace circulante, cauzată de o activitate necorespunzătoare pe ansamblul întreprinderii, pentru asigurarea egalității bilanțiere se specifică la un post din activul bilanțului, căruia în pasiv îi corespund unele posturi nediminuate adecvat.

În cele prezentate, pornind de la modelul de bilanț (fig. 2.8) care se consideră drept bilanț inițial, s-a presupus un șir de patru operații economico-financiare, cîte una aparținînd fiecărui tip, ale căror modificări în masa elementelor patrimoniale de activ și pasiv s-a concretizat direct în bilanț, respectiv într-un șir de patru bilanțuri succesive, avînd rolul de a indica, după fiecare operație, noile existențe ale elementelor date. Egalitatea valorică permanentă dintre activ și pasiv, sintetizată în egalitatea bilanțieră, se menține în toate cele patru cazuri, ea fiind exprimată în relațiile matematice de egalitate dintre suma activului și suma pasivului.

Reflectarea tuturor modificărilor pe care operațiile economico-financiare le determină în masa elementelor patrimoniale (și extrapatrimoniale), în întreaga lor varietate și complexitate, nu se realizează, practic, prin șiruri de bilanțuri succesive, deoarece ar implica un volum foarte mare de muncă și nici nu ar satisface deplin necesitățile informaționale cu privire la elementele în cauză. Ea se realizează prin conturi.

Scanned with CamScanner

3

SISTEMUL CONTURILOR ŞI PRINCIPIILE FOLOSIRII LUI

3.1. CONCEPTUL DE CONT

3.1.1. CONTURILE ŞI CONŢINUTUL LOR ECONOMIC

Conturile reprezintă un procedeu al metodei contabilităţii prin care mulţimea elementelor patrimoniale (şi extrapatrimoniale) se reflectă şi se calculează, în dinamică, pe mărimi individualizate şi pe perioade separate de gestiune, în etalon monetar, iar uneori, şi natural, în cadrul fiecărei întreprinderi comerciale.

În acest scop, odată cu începerea unei noi perioade de gestiune, se deschid conturi separate pe elemente patrimoniale de activ şi de pasiv, în care se preiau, mai întîi, informaţiile privind existenţele din bilanţul iniţial, iar apoi se reflectă, prin înregistrări succesive pe bază de documente, totalitatea datelor privind mişcarea acestor elemente (creşteri şi scăderi), survenite în cursul perioadei de gestiune ca urmare a operaţiilor economico-financiare.

Prin calcule succesive, efectuate în conturi, se pot cunoaşte în mod operativ, îndeosebi cînd se foloseşte tehnica modernă de evidenţă şi calcul, atît mişcările cumulate în dinamică, cît şi noile existenţe privind elementele patrimoniale individualizate. Pentru conducerea eficientă a activităţii comerciale acest lucru este deosebit de important, deoarece permite: urmărirea operativă a realizării indicatorilor de plan, fundamentarea curentă a deciziilor economice, exercitarea controlului gestionar etc.

Conturile se închid la finele perioadei de gestiune cînd informaţiile lor, controlate în prealabil prin balanţa de verificare şi prin alte procedee contabile, se preiau în bilanţul final.

În cadrul utilizării lor, conturile îndeplinesc, prin urmare, diferite funcţii, avînd o importanţă deosebită pentru activitatea de conducere, cum sînt: *funcţia de reflectare, funcţia de informare, funcţia de calcul, funcţia de control şi analiză.*

Conturile au, fiecare, un anumit conţinut economic care este determinat de natura elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale ce se urmăresc, reflectă şi controlează prin intermediul lor, în dinamică. *Conţinutul economic este criteriul esenţial care diferenţiază conturile între ele, le individualizează, imprimîndu-le totodată, o anumită funcţie contabilă. El poate lua următoarele forme:*

— forma unui mijloc economic, care poate fi de natura mijloacelor fixe şi a mijloacelor circulante materiale, băneşti, în decontare;

— forma unui proces economic, sau numai a unei faze a acestuia, reprezentînd cheltuielile pe care le ocazionează procesele de aprovi-

Scanned with CamScanner

zionare, depozitare, vînzare, producție, investiții, precum și veniturile care apar în procesul vînzării;

— forma unei surse economice, care poate fi de natura surselor proprii, a surselor creditate, a surselor atrase;

— forma unui rezultat financiar, care este generat de activitatea întreprinderii.

Raportat la patrimoniul întreprinderii comerciale, conținutul economic al conturilor îl constituie: elementele patrimoniale de activ, elementele patrimoniale de pasiv, elementele extrapatrimoniale.

Elementele patrimoniale de activ pot fi de natura: mijloacelor fixe (mijloace fixe proprii); mijloacelor circulante materiale (mărfuri, ambalaje, materiale etc.); mijloacelor circulante bănești (disponibil la bancă, numerar în casieria întreprinderii etc.); mijloacelor circulante în decontare (drept de creanță asupra clienților pentru mărfurile livrate, drept de creanță asupra debitorilor pentru sumele de bani avansate sau imputate etc.); cheltuielilor (cheltuieli de circulație, cheltuieli de producție, cheltuieli anticipate, cheltuieli de investiții, cheltuieli generale etc.).

Elementele patrimoniale de pasiv pot fi de natura: surselor proprii (fondul mijloacelor fixe, fondul mijloacelor circulante, fondul de dezvoltare economică etc.); surselor creditate (obligația bănească față de bancă pentru creditul primit); surselor atrase (obligația bănească față de furnizori pentru mărfurile aprovizionate, obligația bănească față de personalul muncitor de a-l retribui pentru munca prestată etc.); veniturilor și rezultatelor (venitul din vînzarea mărfurilor, beneficiul întreprinderii etc.).

Elementele extrapatrimoniale pot fi de natura: mijloacelor fixe (mijloace fixe luate cu chirie); mijloacelor circulante materiale (mărfuri primite spre vînzare în consignație, mărfuri primite în custodie, mărfuri primite spre prelucrare etc.).

Corespunzător ordonării conținutului economic al conturilor pe aceste diviziuni, în sistemul conturilor se disting două mulțimi de conturi, patrimoniale și extrapatrimoniale, care au principii și reguli de funcționare diferite.

Conturile patrimoniale, preponderente numeric, au destinația de a reflecta și calcula, în dinamică, elementele care alcătuiesc patrimoniul întreprinderii comerciale. Corespunzător divizării acestora în elemente de activ și de pasiv, conturile patrimoniale, la rîndul lor, se împart în conturi de activ și conturi de pasiv.

Conturile de activ reflectă și calculează, în dinamică, elementele patrimoniale de activ ale întreprinderii comerciale, au funcție contabilă de activ și apar, pentru existențele periodice pe care le reflectă, ca posturi în activul bilanțului.

Conturile de pasiv reflectă și calculează în dinamică, elementele patrimoniale de pasiv ale întreprinderii comerciale, au funcție contabilă de pasiv și apar, pentru existențele periodice pe care le reflectă, ca posturi în pasivul bilanțului.

Conturile extrapatrimoniale au destinația de a reflecta și calcula, în dinamică, elementele extrapatrimoniale de natura mijloacelor economice ce aparțin altor întreprinderi sau persoane fizice, dar care se află temporar în posesia întreprinderii comerciale de referință. Ele au funcție contabilă unilaterală.

Scanned with CamScanner

3.1.2. PĂRȚILE STRUCTURALE ALE CONTULUI

Ca procedeu specific metodei contabilității, contul este alcătuit din părți structurale prin intermediul cărora se asigură identificarea elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale pe care le reflectă și obținerea de informații complete privind existențele și mișcările acestora în întreaga lor varietate. Aceste părți, sînt: denumirea; debitul și creditul; explicația operației economico-financiare; rulajele și totalurile; soldul.

Denumirea contului. Pentru a se putea identifica și folosi în mod corespunzător, conturile posedă, înainte de toate, denumiri proprii, care este necesar să exprime cu fidelitate elementele patrimoniale și extrapatrimoniale reflectate, starea acestora etc. Astfel, conturile ce sînt destinate pentru a reflecta mijloacele economice, avînd forme de existență, ca: mijloace fixe proprii, mărfuri în depozit, mărfuri în custodie pentru export, ambalaje, materiale, produse finite, numerar în casieria întreprinderii etc., vor purta denumirile de: **Mijloace fixe, Mărfuri în depozit, Mărfuri în custodie pentru export, Ambalaje, Materiale, Produse finite, Casa** etc. Pentru a reflecta mijloacele circulante în decontare, avînd asemenea forme, ca: drept de creanță asupra clienților pentru mărfuri livrate, drept de creanță asupra debitorilor pentru sume de bani avansate sau imputate etc., conturile corespunzătoare vor purta denumirile, de: **Clienți, Debitori** etc. În strînsă dependență cu unele din conturile de mai sus, alte conturi sînt destinate pentru a reflecta elementele rectificative* ale acestora purtînd denumiri ca: **Uzura mijloacelor fixe, Rabat sau adaos comercial, Uzura obiectelor de inventar** etc. De asemenea, conturile care reflectă cheltuielile în forme ca: cheltuieli privind circulația curentă a mărfurilor, cheltuieli privind activitățile cu caracter de producție, cheltuieli de investiții în curs de executare, cheltuieli generale etc. poartă denumirile de: **Cheltuieli de circulație, Cheltuieli de producție, Investiții în curs, Cheltuieli generale ale întreprinderii** etc. În mod similar, pentru a reflecta elemente patrimoniale ca: fondul mijloacelor fixe, fondul mijloacelor circulante, fondul de dezvoltare economică, creditele bancare pentru mijloace circulante, obligațiile bănești curente față de furnizori, bugetul statului, personalul muncitor, creditori etc., conturile iau denumiri ca: **Fondul mijloacelor fixe, Fondul mijloacelor circulante, Fondul de dezvoltare economică, Credite pentru mijloace circulante, Furnizori, Decontări cu bugetul statului, Decontări cu personalul, Creditori** etc. Alte conturi, avînd destinația de a reflecta elemente, ca: disponibilități bănești și credite bancare în contul curent, venituri realizate din vînzarea mărfurilor, beneficii și pierderi, fond de participare a oamenilor muncii la beneficii etc., vor purta denumirile de: **Cont curent, Venituri din activitatea de bază, Beneficii și pierderi. Fond de participare a oamenilor muncii la beneficii** etc. În sfîrșit, conturile destinate să reflecte elemente extrapatrimoniale, ca: mijloace fixe luate cu chirie, mărfuri primite spre vîn-

---

* Noțiunea de „rectificare", în contabilitate, înseamnă corectarea unui element patrimonial de activ sau de pasiv, supraevaluat sau subevaluat, spre a-l aduce la valoarea lui efectivă (reală); elementele rectificative sînt de natură valorică și se scad sau se adaugă la valorile de înregistrare ale elementelor patrimoniale rectificate, în momentul cînd trebuie cunoscute valorile lor efective (reale).

Scanned with CamScanner

zare în consignație etc., vor purta denumirile de: **Mijloace fixe luate cu chirie, Mărfuri primite spre vînzare în consignație** etc.

În ansamblu, pentru ca folosirea conturilor să fie ușurată, inclusiv în legătură cu aplicarea mecanizării și automatizării lucrărilor contabile, denumirile conturilor sînt codificate în cadrul planurilor de conturi. De exemplu, contul **Mijloace fixe** are codul **100**, contul **Mărfuri în depozit** codul **230**, contul **Ambalaje** codul **250**, contul **Cont curent** codul **340**, contul **Fondul mijloacelor fixe** codul **700**, contul **Fondul mijloacelor circulante** codul **701** etc.

Debitul și creditul contului. Sînt părți separate și opuse, determinate de cele două categorii de modificări (creșteri și scăderi) care survin în masa oricărui element patrimonial și extrapatrimonial sub influența operațiilor economico-financiare. Aceste două concepte au apărut încă de la începuturile contabilității ca știință, odată cu dezvoltarea practicii comerciale și de afaceri, cînd conturile erau folosite îndeosebi pentru a reflecta raporturile juridice dintre debitori și creditori. Ca origine, noțiunile de debit și credit provin din limba latină, de la „debere", „debet" (a datora, el datorează), respectiv de la „credere", „credet" (a crede, el crede).

Sub raportul conținutului lor, consacrat din punct de vedere teoretic și practic, debitul și creditul nu sînt identice la toate conturile, ele variind în raport cu natura elementelor patrimoniale reflectate, de activ sau de pasiv. Aceasta face ca debitul și creditul să reflecte oricare din ele, în unele cazuri, informații valorice de sens pozitiv, iar în alte cazuri, informații valorice de sens negativ.

După cum se știe, conturile sînt destinate pentru a reflecta, în dinamică, elementele patrimoniale și extrapatrimoniale, în expresie valorică, iar uneori și naturală, pe perioade de gestiune separate. În mod practic, această reflectare se realizează prin înregistrări succesive în debitul și creditul conturilor a tuturor modificărilor ce survin în masa elementelor respective sub influența operațiilor economico-financiare. În baza acestui fapt, se poate conchide că efectuarea de înregistrări valorice în debitul unui cont înseamnă *debitarea* lui, în timp ce, efectuarea de înregistrări valorice în credit înseamnă *creditarea* contului.

Explicația operației economico-financiare. Datorită varietății operațiilor economico-financiare care modifică elementele patrimoniale și extrapatrimoniale reflectate în conturi, pentru a se cunoaște cauzele acestor modificări, ca și sensul lor (creșteri sau scăderi), în structura conturilor sînt necesare explicații de rigoare. De exemplu, pentru a se reflecta operațiile de încasări și plăți în Contul curent la întreprinderea de comerț interior sînt necesare explicații care să indice, pe de o parte, natura încasărilor: primirea alocației de la bugetul statului pentru mijloace circulante în primul an de activitate, încasarea contravalorii mărfurilor vîndute, depunerea de bani în numerar de la casieria întreprinderii etc., iar pe de altă parte, natura plăților: achitarea contravalorii mărfurilor aprovizionate, ridicarea de bani în numerar pentru plata retribuției muncii, vărsarea cotelor părți din beneficii la bugetul statului, vărsarea amortizării la Banca de Investiții etc. După forma în care se prezintă, această explicație poate fi: descriptivă sau contabilă. Explicația descriptivă, constă în expunerea succintă a operației supuse înregistrării, pe baza datelor cuprinse în documentul în care

Scanned with CamScanner

ea este consemnată. Explicația contabilă, presupune indicarea denumirii contului corespondent în care operația se reflectă simultan, potrivit principiului dublei înregistrări. În ambele cazuri, explicația din cont mai presupune și specificarea datei calendaristice la care operația a avut loc, ca parte integrantă a reflectării în dinamică a fenomenelor și proceselor economice.

Rulajele și totalurile contului. Pentru a se cunoaște mișcările cumulate în dinamică ale diferitelor elemente patrimoniale și extrapatrimoniale, valorile înregistrate în conturi se însumează la anumite perioade, pe fiecare cont în parte, rezultînd *rulajele contului.* Ținînd seama de cele două părți ale contului în care se face însumarea, rulajele sînt de două feluri și anume: rulaj debitor, obținut prin însumarea valorilor înregistrate în debit și rulaj creditor, obținut prin însumarea valorilor înregistrate în credit.

În relație matematică, dacă notăm cu $d_1, d_2 \ldots d_i \ldots d_n$ modificările succesive înregistrate în debitul contului ce corespunde unui element patrimonial oarecare, rulajul său debitor (Rd) va fi egal cu:

$$Rd = \sum_{i=1}^{n} d_i \qquad (1)$$

și, în mod similar, dacă notăm cu $c_1, c_2, \ldots, c_j, \ldots, c_m$, modificările succesive reflectate în creditul contului ce corespunde elementului patrimonial oarecare, rulajul creditor (Rc) al acelui cont, va fi:

$$Rc = \sum_{j=1}^{m} c_j \qquad (2)$$

Ca semnificație, atît rulajul debitor, cît și rulajul creditor, pot reprezenta după caz, fie o sumă de valori de sens pozitiv, fie o sumă de valori de sens negativ, în funcție de natura elementului patrimonial pe care contul îl reflectă — de activ sau de pasiv.

Prin însumarea generală a valorilor reflectate în cont, pe de o parte la debit, iar pe de altă parte la credit, pentru o perioadă oarecare, rezultă *totalul debitor* (Td), respectiv *totalul creditor* (Tc) ale contului. Acestea au alcătuiri diferite. De regulă, la una din părțile contului, respectiv la aceea rezervată valorilor de sens pozitiv, totalul, fie debitor fie creditor, în funcție de natura elementului patrimonial reflectat, va include și existența inițială (Ei). În același timp, la partea opusă a contului totalul va coincide cu rulajul. În ipoteza cînd contul nu are existență inițială ($E_i = 0$), este evident că ambele lui totaluri vor fi egale cu rulajele. De aici rezultă că, totalurile debitoare și creditoare ale conturilor se pot exprima, de la caz la caz, prin următoarele relații:

— cînd existența inițială figurează în debitul contului:

$$Td = Ei + Rd;\ Tc = Rc \qquad (3)$$

— cînd existența inițială figurează în creditul contului:

$$Td = Rd;\ Tc = Ei + Rc \qquad (4)$$

— cînd în cont nu figurează existență inițială:

$$Td = Rd;\quad Tc = Rc \qquad (5)$$

Scanned with CamScanner

Din aceste relații se desprinde faptul că, între rulajele și totalurile contului trebuie făcută o delimitare precisă, care condiționează determinarea corectă a mărimilor cumulate în dinamică cu prilejul raportării indicatorilor economico-financiari stabiliți pe baza datelor contabilității.

Soldul contului. Pe lîngă reflectarea modificărilor (creșteri și scăderi) reprezentînd mișcarea elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale, conturile au și rolul important de a calcula scriptic noile existențe ale acestor elemente. Pentru fiecare cont, existența nouă se calculează ca diferență între totalul debitor și totalul creditor, purtînd denumirea de sold al contului.

După natura lor, soldurile conturilor pot fi: debitoare și creditoare. Soldul debitor al unui cont (Sd) apare atunci cînd totalul debitor al acelui cont este mai mare decît totalul său creditor ($Td > Tc$) și este specific conturilor care reflectă elemente patrimoniale de activ. Soldul creditor al unui cont (Sc), dimpotrivă, apare cînd totalul creditor al contului este mai mare decît totalul lui debitor ($Tc > Td$) fiind specific conturilor care reflectă elemente patrimoniale de pasiv.

În aceste condiții, soldul debitor al unui cont se calculează prin relația:

$$Sd = Td - Tc \tag{6}$$

iar soldul creditor, prin relația:

$$Sc = Tc - Td \tag{7}$$

În ipoteza cînd totalul debitor al contului este egal cu totalul său creditor ($Td = Tc$), contul nu are sold (sold zero) și se numește cont balansat sau soldat.

În raport cu ciclul contabil în flux, soldurile conturilor, pot fi: inițiale, operative, finale. Soldurile inițiale reprezintă existențele elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale la începutul perioadei de gestiune și servesc la deschiderea conturilor. Soldurile operative reprezintă existențele la un moment dat, în cursul perioadei de gestiune, fiind calculate ori de cîte ori trebuie cunoscută, în mod operativ, situația anumitor elemente patrimoniale și extrapatrimoniale. Soldurile finale reprezintă existențele elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale la sfîrșitul perioadei de gestiune. În aceste condiții, soldul inițial al contului reflectă existența inițială a elementului patrimonial corespunzător lui (Ei), în timp ce, soldul operativ și cel final reflectă existența nouă (En).

Conturile se pot deschide fie la începutul perioadei de gestiune, cînd existențele inițiale ale elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale se preiau ca solduri inițiale în cadrul lor, fie în cursul perioadei de gestiune, pentru elementele patrimoniale și extrapatrimoniale nou apărute sub influența operațiilor economico-financiare.

Conturile se închid la sfîrșitul perioadei de gestiune, cînd li se calculează rulajele, totalurile și soldurile finale, care se preiau pentru verificare corelată în balanța de verificare. Soldurile finale ale conturilor, reflectînd existențele noi ale elementelor patrimoniale, se preiau apoi în bilanț.

Scanned with CamScanner

3.1.3. FORMA GRAFICĂ A CONTULUI

Datorită varietății mari a elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale care necesită reflectări separate în conturi, contabilitatea folosește o mulțime de conturi. Privite în interdependența și condiționarea lor reciprocă, aceste conturi se constituie în sistemul conturilor.

Ca subsistem, ca parte individualizată a sistemului conturilor, contul are o formă grafică proprie, menită să asigure reflectarea adecvată a elementului patrimonial sau extrapatrimonial pentru care el este destinat, atît ca existență, cît și ca mișcare (modificare) în fiecare perioadă de gestiune.

Modificările ce survin în valoarea oricărui element patrimonial și extrapatrimonial sub influența operațiilor economico-financiare sînt de două feluri, pe de o parte, creșteri, majorări, respectiv valori cu sens pozitiv, iar pe de altă parte, scăderi, reduceri, adică valori cu sens negativ. Datorită acestei situații, este necesar ca fiecare cont să aibe o formă care să permită reflectarea acestor două feluri de modificări în părți separate și opuse în cronologia producerii lor, precum și calculul existenței noi în oricare moment.

Principial, forma grafică a contului a fost concepută similar cu litera „T" sau cu o balanță, care poartă denumirea elementului patrimonial sau extrapatrimonial reflectat, avînd în una din părți valorile pozitive între care și existențele, iar în cealaltă parte, valorile negative. Folosind unele notații cunoscute, conceptul de formă grafică a contului corespunzător elementului patrimonial „N", se redă în figura 3.1.

Situarea în prim plan a informațiilor valorice cu semn pozitiv și în al doilea plan a celor cu semn negativ nu constituie o regulă generală, putînd fi inversate în raport cu natura elementelor patrimoniale pe care le reflectă conturile, de activ sau de pasiv, așa cum se va vedea mai departe.

Cu ocazia închiderii conturilor, informațiile pe care acestea le cuprind se verifică individual, prin egalitatea:

$$\sum_{i=1}^{n} d_i + E_i = \sum_{j=1}^{m} c_j + E_n \qquad (8)$$

(+)	„N"	(−)
E_i d_1 d_2 . d_i . d_n		c_1 c_2 . c_j . c_m
$\sum_{i=1}^{n} d_i + E_i$		$\sum_{j=1}^{m} c_j$
E_n		

Fig. 3.1. Conceptul de formă grafică a contului.

În virtutea celor arătate, reflectarea și calculul prin intermediul contului a elementului patrimonial „bani în numerar în casieria întreprinderii", avîndu-se în vedere operațiile de încasări și plăți din perioada 1—6 martie 1981, rezultă din figura 3.2.

În acest caz, egalitatea de verificare a informațiilor din cont potrivit formulei (8) este satisfăcută în următorul mod: (5720 + 850) = = (5570 + 1000), respectiv: 6570 = = 6570

Cunoscînd, în ansamblu, părțile structurale ale contului, prin ordonarea lor diferită se obțin diferite

Scanned with CamScanner

Încasări (+)		Contul „Casa"		Plăți (−)			
1.III	Existent	E_i	850	1.III	Plătit	c_1	1 220
1.III	Încasat	d_1	1 040	2.III	Plătit	c_2	540
2.III	Încasat	d_2	750	3.III	Plătit	c_3	900
3.III	Încasat	d_3	1 600	4.III	Plătit	c_4	1 400
4.III	Încasat	d_4	800	5.III	Plătit	c_5	870
5.III	Încasat	d_5	1 050	6.III	Plătit	c_6	640
6.III	Încasat	d_6	480				
	$\sum_{i=1}^{6} d_i + E_i$		6 570		$\sum_{j=1}^{6} c_j$		5 570
		E_n	1 000				

Fig. 3.2. Modelul reflectării, prin intermediul contului, a elementului patrimonial „numerar în casieria întreprinderii".

variante ale formei lui grafice. În prezent, ca variante mai uzuale sînt: bilaterală și unilaterală.

Varianta bilaterală se fondează nemijlocit pe conceptul de formă grafică a contului, avînd părțile structurale ordonate bilateral. Modelul unui cont în această variantă, posedînd explicația în formă contabilă, rezultată din figura 3.3.

Debit		Contul „Mărfuri în depozit"		Credit			
Data	Explicația		Valori (+)	Data	Explicația		Valori (−)
1.III. 1981	Sold inițial	E_i	60 000	15.III 1981	Venituri din activitatea de bază	c_1	57 000
4.III 1981	Furnizori	d_1	100 000	30.III 1981	Venituri din activitatea de bază	c_2	73 000
20.III 1981	Furnizori	d_2	40 000				
31.III 1981	Total debitor	Td	200 000	31.III 1981	Total creditor	Tc	130 000
31.III 1981	Sold final	E_n	70 000				

Fig. 3.3. Modelul contului în varianta bilaterală.

Varianta unilaterală are părțile structurale dispuse în aranjament unilateral, respectiv debitul și creditul se alătură, explicația operației economico-financiare se înscrie într-o singură parte etc., rezervîndu-se, totodată, un spațiu pentru soldul operativ a cărei cunoaștere directă

Scanned with CamScanner

constituie un avantaj al acestei variante. Transpus în varianta unilaterală, acest model de cont se redă în figura 3.4.

Contul „Mărfuri în depozit"				
Data	Explicația	Debit	Credit	Sold
1.III.81	Sold inițial			60 000
4.III.81	Furnizori	100 000		160 000
5.III.81	Venituri din activitatea de bază		57 000	103 000
10.III.81	Furnizori	40 000		143 000
20.III.81	Venituri din activitatea de bază		73 000	70 000
31.III.81	Total	140 000	130 000	70 000

Fig. 3.4. Modelul contului în varianta unilaterală.

Contul se poate prezenta și în alte variante determinate de o serie de factori ca: forma de înregistrare contabilă aplicată, gradul dotării contabilității cu mijloace tehnice moderne etc.

3.2. PRINCIPIILE ȘI REGULILE FOLOSIRII CONTURILOR

Folosirea rațională a conturilor, în scopul de a reflecta și calcula în dinamică, elementele patrimoniale și extrapatrimoniale individualizate, necesită a se face uz de unele principii și reguli specifice, care se bazează pe categoria dublei reprezentări contabile. Dintre acestea, se remarcă: dubla înregistrare în conturi, regulile de funcționare a conturilor, analiza contabilă a operațiilor economico-financiare.

3.2.1. PRINCIPIILE ÎNREGISTRĂRII ÎN CONTURI

Operațiile economico-financiare, respectiv modificările pe care acestea le produc în masa elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale, se înregistrează în conturi în conformitate cu principii contabile determinate, cum sînt: dubla înregistrare și simpla înregistrare în conturi.

Dubla înregistrare în conturi reprezintă un principiu fundamental al metodei contabilității, care s-a conturat încă de la începuturile contabilității ca știință, formînd conținutul principal al sistemului de **contabilitate în partidă dublă.** Acest principiu se află în strînsă legătură cu dubla reprezentare contabilă a mijloacelor economice din patrimoniul întreprinderii, fapt pentru care este pus la baza folosirii conturilor patrimoniale.

Necesitatea obiectivă a dublei înregistrări în conturi derivă din aceea că operațiile economico-financiare singulare determină modificări simultane în valoarea a cel puțin două elemente patrimoniale, respectiv în două posturi din bilanț. Aceasta face ca operația dată să fie reflectată în cel puțin două conturi.

În acest context, **dubla înregistrare constă în reflectarea simultană și cu aceeași mărime valorică a fiecărei operații economico-financiare**

Scanned with CamScanner

în cel puțin două conturi, dintre care la unul în debit, iar la celălalt în credit.

Ca importanță, reflectarea în conturi potrivit principiului dublei înregistrări, dă posibilitate contabilității să oglindească, în ansamblu și în mod corelat, ca un tot organic, mulțimea elementelor patrimoniale individualizate în dinamica lor complexă, relevînd, totodată, natura și mărimea rezultatelor financiare obținute. În același timp, ea face posibilă verificarea exactității înregistrărilor din conturi prin intermediul balanțelor de verificare.

O rezultantă a aplicării principiului dublei înregistrări, este corespondența conturilor, care își găsește expresia în relația de reciprocitate care se stabilește între debitul unui cont și creditul altui cont, cu prilejul reflectării contabile a operațiilor economico-financiare singulare ce afectează elementele patrimoniale. Corespunzător naturii acestor elemente, modificate simultan, conturile între care se stabilește corespondența, pot fi: în exclusivitate conturi de activ; în exclusivitate conturi de pasiv; conturi de activ și de pasiv. Conturile asociate în astfel de legături reciproce sînt denumite **conturi corespondente.**

Ca importanță, corespondența conturilor permite să se cunoască în orice moment, pe o cale directă și sub forma unei imagini sinoptice, modificările corelate ale elementelor patrimoniale, fără a se recurge la alți purtători de informații, ceea ce prezintă importanță majoră în fundamentarea și adoptarea operativă a deciziilor.

Simpla înregistrare este un principiu al contabilității, cu o sferă mai restrînsă de aplicare în întreprinderile comerciale, fiind pus la baza folosirii conturilor extrapatrimoniale. În conformitate cu acest principiu, reflectarea operațiilor singulare afectînd elemente extrapatrimoniale, angrenează folosirea, în fiecare caz dat, a unui singur cont, care este, fie debitat, fie creditat în funcție de natura modificării survenite (creștere sau scădere). Prin natura ei, simpla înregistrare nu generează o corespondență a conturilor.

Principiul simplei înregistrări stă la baza sistemului de „contabilitate în partidă simplă", care are proprietăți informative și de control limitate.

3.2.2. REGULILE DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

3.2.2.1. FUNDAMENTAREA ȘI ENUNȚAREA REGULILOR DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

Funcțiile contabile ale conturilor, derivînd din conținutul economic al acestora, au drept temei reguli științifice de funcționare pe care contabilitatea le folosește în mod curent. Prin aceste reguli se precizează: ce anume date se pot reflecta în debitul și creditul conturilor de activ și de pasiv; cum va fi soldul acestor conturi, debitor sau creditor.

Fundamentul teoretic al regulilor la care ne referim derivă atît din dubla reprezentare contabilă a mijloacelor economice în bilanț, cît și din natura modificărilor simultane în valoarea elementelor patrimoniale care au influențe asupra posturilor din bilanț.

Prima regulă de funcționare a conturilor derivă din dubla reprezentare contabilă a mijloacelor economice în bilanț și are ca scop să sta-

Scanned with CamScanner

bilească: în ce mod încep conturile să funcționeze, prin debitare sau creditare, și în care parte a lor se reflectă, deci, existențele (soldurile) inițiale.

Fundamentarea acestei reguli, se sprijină nemijlocit pe deschiderea conturilor în baza bilanțului inițial. În acest scop, se consideră un bilanț inițial cu posturi limitate ca număr, din care existențele de activ (Ea_1, Ea_2 .... Ea_n) și cele din pasiv (Ep_1, Ep_2 .... Ep_m) se preiau ca solduri în conturi, după cum rezultă din figura 3.5.

Din acest model rezultă că, pentru posturile din activul bilanțului s-au deschis conturi de activ corespunzătoare, la care existențele (soldurile) inițiale s-au preluat în debit, în timp ce, pentru posturile din

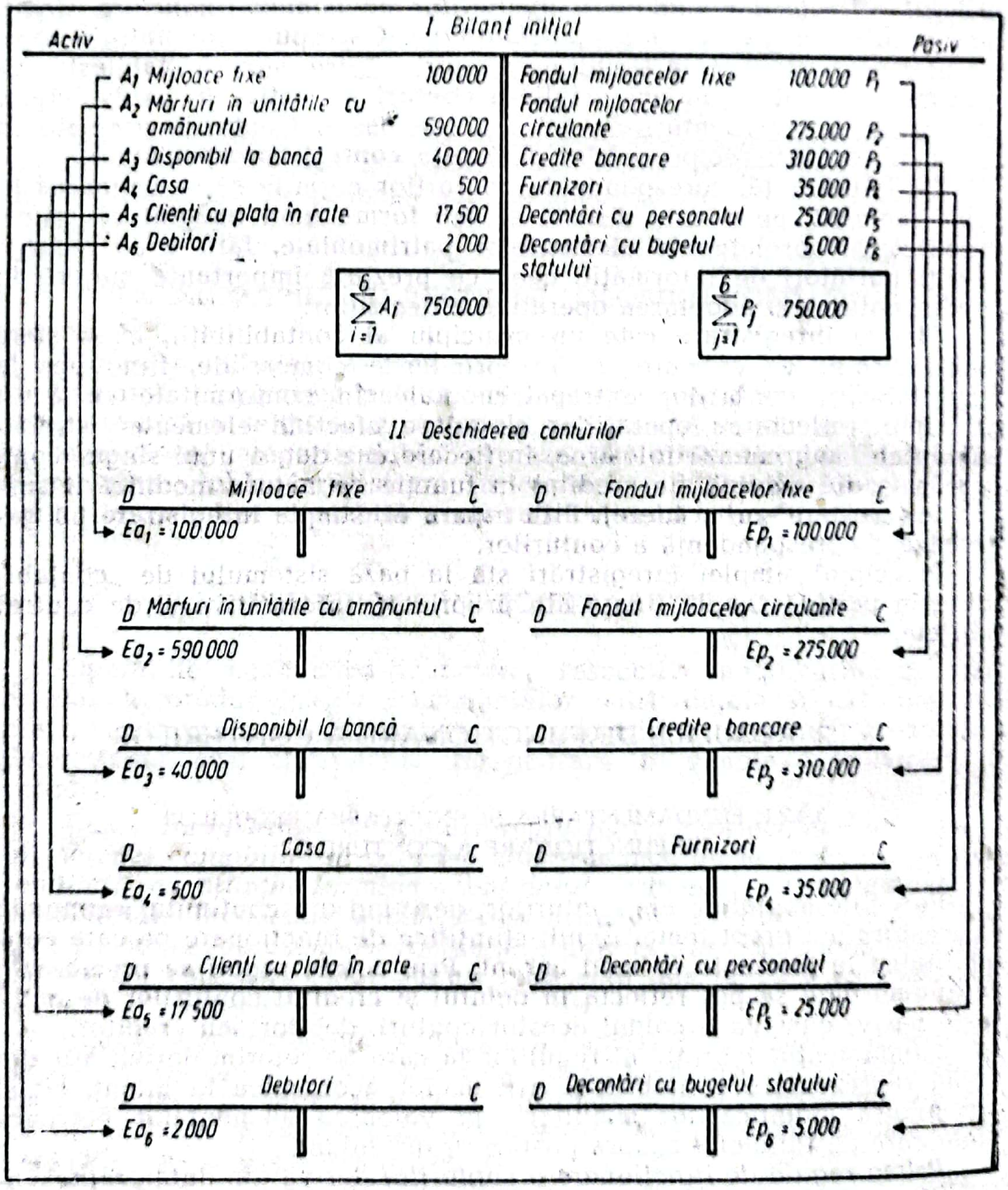


Fig. 3.5. Modelul deschiderii conturilor în baza bilanțului inițial.

Scanned with CamScanner

pasivul bilanțului s-au deschis conturi de pasiv corespunzătoare, la care existențele (soldurile) inițiale s-au preluat în credit. Argumentul reflectării în părți opuse a existențelor (soldurilor) inițiale la cele două categorii de conturi este dat de conținutul economic diferit, de activ sau de pasiv, care le imprimă și funcții diferite, diametral opuse.

Pe baza celor arătate, prima regulă de funcționare a conturilor se poate enunța astfel:

Conturile de activ încep să funcționeze prin debitare, iar cele de pasiv, prin creditare. Conturile de activ se debitează la început cu existențele elementelor de activ, care devin soldurile lor inițiale debitoare, iar conturile de pasiv se creditează la început cu existențele elementelor de pasiv, care devin soldurile lor inițiale creditoare.

A doua regulă de funcționare a conturilor derivă din natura modificărilor simultane (creșteri și scăderi) în valoarea elementelor patrimoniale de activ și are ca scop să stabilească: în care parte a conturilor de activ, în debit sau în credit, trebuie reflectate creșterile de activ ($+a_1, +a_2, \ldots, +a_n$) și respectiv, scăderile de activ ($-a_1, -a_2, \ldots\ldots -a_m$) și, de asemenea, cum va fi soldul final al acestor conturi, debitor sau creditor.

După cum se știe, modificările simultane ale elementelor patrimoniale de activ survin ca urmare a operațiilor economico-financiare de structură de tipul 1, cum sînt: încasarea de la clienții cu plata în rate a avansurilor în numerar; ridicarea de la bancă a banilor necesari efectuării plăților cu numerar; acordarea de avansuri spre decontare; recuperarea prin încasare în numerar a unor debite din imputații etc. Specificul acestor operații este că determină modificări simultane în valoarea unor elemente patrimoniale de activ (banii în numerar din casieria întreprinderii, creanțele din mărfuri vîndute clienților cu plata în rate, creanțele din avansuri spre decontare, creanțele din imputații etc.), în sensul creșterii unui anumit element (Ai) și al scăderii unui alt element (Ak), sub influența fiecărei operații, cu aceeași mărime valorică (X_1). Aceasta face ca pentru reflectarea modificărilor să se utilizeze, în fiecare caz dat, cîte două conturi corespondente de activ, dintre care, în conformitate cu principiul dublei înregistrări, la unul din conturi modificarea să fie reflectată în debit, iar la celălalt în credit. Corespunzător elementelor patrimoniale enunțate, asemenea conturi sînt: **Casa, Clienți cu plata în rate, Debitori,** care s-au deschis în baza bilanțului inițial.

Pentru a stabili partea fiecărui cont, debit sau credit, în care trebuie reflectate creșterile, respectiv scăderile de activ, se ia în considerare identitatea și neidentitatea de semn algebric al acestora (pozitiv sau negativ) cu cel pe care îl posedă existențele (soldurile) inițiale, adică pozitiv. Astfel, pentru a determina partea conturilor de activ în care urmează a se reflecta creșterile elementelor de activ respective, se are în vedere criteriul identității de semn algebric, în sensul că, aceste creșteri, avînd același semn pozitiv ca și existențele (soldurile) inițiale, înseamnă că trebuie reflectate în aceeași parte a conturilor. În cazul de față, deoarece existențele inițiale au fost preluate în debitul conturilor, se impune ca și creșterile să fie reflectate tot în debit.

În mod similar, pentru a determina partea conturilor de activ în care trebuie reflectate scăderile elementelor de activ ce le corespund, se are în vedere criteriul neidentității de semn algebric al lor, cu cel al existențelor (soldurilor) inițiale, ca și al creșterilor. Această neiden-

Scanned with CamScanner

titate acționează ca un așa-zis „fenomen al respingerii reciproce", făcînd ca, în comparație cu existențele inițiale și creșterile care figurează în debitul conturilor, scăderile să fie reflectate în partea opusă, adică în credit.

Pentru a determina natura soldurilor noi (finale sau operative) ale conturilor de activ, se are în vedere identitatea de semn algebric (+) a existențelor noi cu existențele inițiale, ceea ce înseamnă că ele vor figura în aceeași parte a conturilor. De aici, rezultă că întrucît existențele (soldurile) inițiale au fost preluate în debitul conturilor de activ, apare logic ca și existențele (soldurile) noi să aibă o natură debitoare. Modelul contului de activ se prezintă în figura 3.6.

Debit	CONT DE ACTIV „N"		Credit
Existența de activ (sold inițial debitor)	Ea (Sdi)	Scăderi de activ:	
Creșteri de activ:			
Operația 1	$+a_1$	Operația 1	$-a_1$
Operația 2	$+a_2$	Operația 2	$-a_2$
.	.	.	.
.	.	.	.
.	.	.	.
		Operația m	$-a_m$
Operația n	$+a_n$		
Total debitor	Td	Total creditor	Tc
Sold final debitor (existența nouă)	Sdf (En)		

Fig. 3.6. Modelul contului de activ.

Din cele arătate se desprinde a doua regulă de funcționare a conturilor, care poate fi enunțată în următorul mod:

Conturile de activ se debitează cu creșterile elementelor de activ și se creditează cu scăderile elementelor de activ, iar soldurile lor sînt în permanență debitoare.

A treia regulă de funcționare a conturilor derivă din natura modificărilor simultane (creșteri și scăderi) în valoarea elementelor patrimoniale de pasiv și are ca scop să stabilească: în care parte a conturilor de pasiv, în debit sau în credit, se vor reflecta creșterile de pasiv ($+p_1, +p_2, \ldots, +p_n$), respectiv scăderile de pasiv ($-p_1, -p_2, \ldots, -p_m$) și, de asemenea, cum va fi soldul final al acestor conturi, debitor sau creditor.

Se știe că, modificările simultane ale elementelor patrimoniale de pasiv survin ca urmare a operațiilor economico-financiare de structură de tipul al doilea, cum sînt: reținerea din obligația de retribuire a personalului a contribuției la pensia suplimentară în favoarea bugetului asigurărilor sociale; achitarea obligației bănești față de furnizori din creditul acordat de bancă etc. Aceste operații determină modificări simultane în valoarea unor elemente patrimoniale de pasiv (obligații bănești individualizate ale întreprinderii comerciale față de: personalul muncitor, bugetul asigurărilor sociale, furnizori, sistemul bancar etc.), în sensul creșterii unui anumit element (P_j) și al scăderii unui alt element (P_h), sub influența fiecărei operații, cu aceeași mărime valorică (X_2). Aceasta face ca pentru reflectarea modificărilor să se utilizeze, în fiecare caz dat, cîte două conturi corespondente de pasiv, din-

Scanned with CamScanner

tre care, în conformitate cu principiul dublei înregistrări, la unul din conturi modificarea să fie reflectată în credit, iar la celălalt în debit. Corespunzător elementelor patrimoniale enunțate, asemenea conturi sînt: **Decontări cu personalul, Decontări privind asigurările sociale, Furnizori** etc., care s-au deschis în baza bilanțului inițial.

În continuare, pentru a stabili partea fiecărui cont, credit sau debit, în care trebuie reflectate creșterile, respectiv scăderile de pasiv, vom folosi criterii similare cu cele utilizate anterior, respectiv identitatea și neidentitatea de semn algebric al acestora (pozitiv sau negativ) cu cel pe care îl posedă existențele (soldurile) inițiale, adică pozitiv. Astfel, pentru a determina partea conturilor de pasiv în care se vor reflecta creșterile elementelor de pasiv respective, se are în vedere criteriul identității de semn algebric, în sensul că aceste creșteri, avînd același semn pozitiv ca și existențele (soldurile) inițiale, înseamnă că trebuie reflectate în aceeași parte a conturilor și anume în credit, în cazul de față.

Mai departe, pentru a se determina partea conturilor de pasiv în care trebuie reflectate scăderile elementelor de pasiv ce le corespund, se are în vedere criteriul neidentității de semn algebric al lor cu cel al existențelor (soldurilor) inițiale, ca și al creșterilor. Această neidentitate acționînd și în cazul de față ca un „fenomen al respingerii reciproce", impune ca, în comparație cu existențele inițiale și creșterile care figurează în creditul conturilor, scăderile să fie reflectate în partea opusă, adică în debit.

Pentru a determina natura soldurilor noi (finale sau operative) ale conturilor de pasiv, se are în vedere identitatea de semn algebric pozitiv a existențelor noi cu existențele inițiale, ceea ce înseamnă că ele vor figura în aceeași parte a conturilor. De aici, rezultă că întrucît existențele (soldurile) inițiale au fost preluate în creditul conturilor de pasiv și existențele (soldurile) noi vor avea o natură creditoare.

Pe baza celor expuse, modelul contului de pasiv se redă în figura 3.7.

Debit	CONT DE PASIV „M"		Credit
Scăderi de pasiv:		Existența de pasiv (Sold inițial creditor)	Ep (Sci)
Operația 1	$-p_1$	Creșteri de pasiv:	
Operația 2	$-p_2$	Operația 1	$+p_1$
		Operația 2	$+p_2$
.		.	
.		.	
.		.	
Operația m	$-p_m$	Operația n	$+p_n$
Total debitor	Td	Total creditor	Tc
		Sold final creditor (existența nouă)	Scf (En)

Fig. 3.7. Modelul contului de pasiv.

Ca urmare, cea de a treia regulă de funcționare a conturilor poate fi enunțată în următorul mod:

Conturile de pasiv se creditează cu creșterile elementelor de pasiv și se debitează cu scăderile elementelor de pasiv, iar soldurile lor sînt în permanență creditoare.

Scanned with CamScanner

Cu cîteva excepții, conturile funcționează respectînd întru totul regulile de funcționare fundamentate și enunțate. Factorul hotărîtor, în această privință, este gradul de omogenitate al conținutului lor economic, în raport de care se deosebesc conturi monofuncționale și bifuncționale.

Conturile monofuncționale au conținut economic omogen, care le imprimă o funcție contabilă constantă, de activ sau de pasiv. Cele care au funcție contabilă de activ urmează regulile de funcționare corespunzătoare lor, respectiv încep să funcționeze prin debitare, se debitează cu existențele și creșterile elementelor de activ, se creditează cu scăderile elementelor de activ, prezintă sold debitor. Cele care au funcție contabilă de pasiv încep să funcționeze prin creditare, se creditează cu existențele și creșterile elementelor de pasiv, se debitează cu scăderile elementelor de pasiv, prezintă sold creditor. Exemple de conturi monofuncționale sînt: **Mărfuri în depozit, Mărfuri în custodie pentru export, Mărfuri în unitățile cu amănuntul, Clienți, Debitori, Disponibil la bancă din încasări la export, Casa, Mijloace fixe, Fondul mijloacelor fixe, Fondul mijloacelor circulante, Furnizori, Creditori** etc.

Conturile bifuncționale au conținut economic eterogen rezultat prin asocierea, din necesități practice, a unor elemente patrimoniale deosebite ca natură, fapt ce le imprimă anumite particularități funcționale. Necesitățile practice care impun asocierea într-un singur cont a unor elemente patrimoniale deosebite ca natură, se pot referi la: efectuarea de comparații directe pentru determinarea unor indicatori, efectuarea decontărilor bilaterale între întreprindere și subunitățile sale sau cu organul ierarhic superior etc. De exemplu, se compară, în cadrul aceluiași cont, veniturile (de natură pasivă) cu cheltuielile (de natură activă) pentru a se determina rezultatul financiar favorabil sau nefavorabil provenit dintr-un sector de activitate anumit, se compară suma rezultatelor financiare favorabile (beneficii parțiale) cu suma rezultatelor financiare nefavorabile (pierderi parțiale) plus cheltuielile suportate direct din rezultatele financiare, pentru a se determina rezultatul final pe întreprindere (beneficiul sau pierderea).

În această categorie se cuprind, în primul rînd, conturile: **Venituri din activitatea de bază, Venituri din alte activități.** Aceste conturi prezintă particularitatea funcțională că, încep să funcționeze prin creditare, odată cu apariția surselor tranzitorii din vînzări (veniturile), iar la finele perioadei de gestiune cînd se determină rezultatele financiare, pot prezenta fie sold creditor, fie sold debitor, după cum veniturile sînt mai mari sau mai mici decît suma elementelor cu care acestea se compară, se comensurează („cheltuielile"). Un alt cont, făcînd parte din această categorie, este contul **Beneficii și pierderi,** avînd particularitatea că poate începe să funcționeze fie prin creditare, fie prin debitare, iar la finele perioadei de gestiune poate avea fie sold creditor, fie sold debitor, după cum întreprinderea comercială realizează pe ansamblu beneficii sau pierderi din activitatea sa. De asemenea, bifuncționale sînt și conturile de decontări bilaterale: **Decontări între unitate și organul ierarhic superior, Decontări între unitate și subunități** etc.

Prin conținutul său eterogen — disponibil bănesc și credit bancar — la întreprinderea de comerț interior are caracter de cont bifuncțional și **Contul curent,** prezentînd particularitatea de a-și începe funcțiunea,

Scanned with CamScanner

fie prin creditare, fie prin debitare, iar soldul său este în permanență creditor. Natura acestui sold derivă din faptul că în comerțul interior creditul bancar reflectat în acest cont are o pondere mare, fiind precumpănitor față de disponibilul bănesc.

În ce privește posibilitatea de aplicare a regulilor de funcționare a conturilor la conturile bifuncționale, răspunsul este afirmativ. Aceasta, deoarece și aceste conturi, ca și cele monofuncționale reflectă tot elemente patrimoniale de activ și de pasiv, cu deosebirea însă că ele sînt reunite două cîte două, de obicei, în cadrul aceluiași cont. Sesizarea și delimitarea lor sînt însă deplin posibile în cadrul analizei contabile. Ținînd seama de acest lucru, în raport cu natura elementelor patrimoniale ce se modifică sub influența operațiilor economico-financiare, se pot alege și aplica, după caz, fie regulile de funcționare ale conturilor de activ, fie cele ale conturilor de pasiv.

Referitor la încadrarea conturilor bifuncționale în rîndul conturilor de activ sau al celor de pasiv, criteriul ce trebuie avut în vedere îl constituie natura soldului final. În virtutea lui, conturile bifuncționale cu solduri finale debitoare se încadrează în clasa conturilor de activ și invers, cele cu solduri finale creditoare, în clasa conturilor de pasiv.

3.2.3. ANALIZA CONTABILĂ ȘI ÎNREGISTRAREA CONTABILĂ

3.2.3.1. CONCEPTUL DE ANALIZĂ CONTABILĂ ȘI TREPTELE EI

Folosirea corectă a conturilor pentru a reflecta, urmări și calcula, în dinamică, elementele patrimoniale, luîndu-se în considerare totalitatea modificărilor ce survin în masa lor, sub influența operațiilor economico-financiare, este condiționată nemijlocit de efectuarea analizei contabile a operațiilor în cauză.

Analiza contabilă constă în cercetarea și interpretarea individualizată a operațiilor economico-financiare, pe baza documentelor și a unor criterii științifice adecvate, în scopul de a se stabili pentru fiecare operație conturile corespondente și părțile acestora, debit sau credit, în care se vor înregistra simultan modificările survenite.

Corolarul analizei contabile este formula contabilă, care are valoarea unui model de principiu potrivit căruia se dirijează înregistrarea datelor în sistemul contabil.

În accepție logică analiza contabilă se bazează pe metoda deductivă, a trecerii de la general la particular. În virtutea ei, din înlănțuirea logică a mai multor judecăți date, rezultă în mod necesar o judecată nouă, sub formă de concluzie, care se concretizează în modelul contabil de principiu al operației economico-financiare supuse analizei, respectiv, în formula contabilă.

Prin natura ei, analiza contabilă imprimă reflectării contabile un caracter rațional și conștient, îi asigură o bază științifică reală, ferind-o de mecanicism și convenționalism.

Pentru a dobîndi un curs logic, analiza contabilă cunoaște o anumită desfășurare în trepte (stadii, faze) de judecată succesive, cum sînt: sesizarea elementelor patrimoniale afectate, stabilirea sensului și mărimii modificărilor simultane, precizarea conturilor corespondente, determinarea părții de debit sau credit a acestor conturi, construirea

Scanned with CamScanner

formulei contabile. În cadrul fiecărei trepte se folosesc criterii de orientare specifice.

Sesizarea elementelor patrimoniale afectate. În efectuarea analizei contabile, sesizarea elementelor patrimoniale care sînt afectate prin modificări simultane ca urmare a operațiilor economico-financiare, constituie — s-ar putea spune — „treapta-cheie" a acestei analize. Aceasta, deoarece, de precizia științifică cu care elementele în cauză sînt sesizate, depinde în măsură hotărîtoare întregul curs logic al analizei pe treptele de judecată următoare. Criteriul de orientare, în această privință, îl constituie natura operației economico-financiare, care, dacă este bine precizată, sugerează ea însăși elementele patrimoniale afectate, ca și natura lor, de activ sau de pasiv.

Stabilirea sensului și mărimii modificărilor simultane. Odată ce elementele patrimoniale au fost sesizate, se cere să se stabilească în ce sens ele se modifică, cresc sau scad și cu ce mărimi numerice. Pentru stabilirea sensului modificărilor — pozitiv sau negativ — criteriul de orientare se regăsește în asocierea elementelor sesizate cu natura operației. Pe baza acestei asocieri se poate observa cu ușurință, în legătură cu fiecare element patrimonial, dacă este vorba de o creștere (intrare, majorare, sporire etc.) sau de o scădere (ieșire, reducere, micșorare etc.). Acestea, evident, vor împrumuta natura elementelor patrimoniale afectate, de activ sau de pasiv, diversificîndu-se în cele patru feluri de modificări cunoscute: creștere de activ (+a), scădere de activ (—a), creștere de pasiv (+p), scădere de pasiv (—p). În cadrul dublei înregistrări aceste modificări au diferite asocieri compatibile și incompatibile, după cum rezultă din tabelul 3.1. Mărimile acestor modificări rezultă nemijlocit din documentele care servesc drept bază pentru efectuarea analizei contabile și apoi pentru înregistrarea operațiilor economico-financiare în conturi.

Tabelul 3.1

Felul modificării	Asocieri compatibile, cu:	Asocieri incompatibile, cu:
+a	−a, +p	+a, −p
−a	+a, −p	−a, +p
+p	−p, +a	+p, −a
−p	+p, −a	−p, +a

Precizarea conturilor corespondente. În continuare, cursul logic al analizei contabile implică a fi precizate conturile corespondente în care se vor reflecta modificările simultane. Criteriul de orientare, în această privință, îl constituie natura elementelor patrimoniale afectate, știind că, de regulă, fiecărui element patrimonial îi corespunde un cont anumit.

Determinarea părții de debit sau credit a conturilor. Treapta ce se succede, mai departe, în cadrul analizei contabile, implică să se precizeze pe conturi corespondente singulare, partea concretă de debit sau credit în care se vor reflecta modificările simultane. Criteriul de orientare, în cazul de față, se regăsește în regulile de funcționare a conturilor. Astfel, pe baza asocierii „cont-modificare", în cazul fiecărei operații date, prin aplicarea regulei de funcționare corespunzătoare sau mai

Scanned with CamScanner

precis a unui fragment dintr-o regulă de funcționare, se determină pentru fiecare cont implicat, partea de debit sau de credit în care modificarea patrimonială trebuie reflectată.

Construirea formulei contabile. Analiza contabilă se încheie cu ceea ce s-ar putea numi „treapta-corolar" a ei, în cadrul căreia se construiește formula contabilă ca model de principiu al operației economico-financiare analizate.

3.2.3.2. FORMULA CONTABILĂ ȘI FELURILE EI

Formula contabilă constituie egalitatea valorică dintre mărimile modificărilor simultane care se reflectă în părți opuse la conturile corespondente, folosite pentru înregistrarea unei operații economico-financiare oarecare; formula contabilă are, de fapt, caracterul unui model prin care se dirijează contabilizarea curentă a datelor.

După mulțimea conturilor corespondente a căror utilizare o implică, în fiecare caz dat, formula contabilă poate fi: simplă și compusă, având forme de scriere specifice. Pentru a generaliza aceste forme, vom folosi notațiile: $D_1, D_2 \ldots D_i \ldots D_n$ pentru conturile corespondente care se debitează; $C_1, C_2 \ldots C_j \ldots C_n$ pentru conturile corespondente care se creditează; $V_1, V_2 \ldots V_k \ldots V_n$ pentru valorile modificărilor ce se reflectă în părți opuse la aceste conturi.

Formula contabilă simplă este aceea în care un singur cont se debitează și un alt cont se creditează pentru mărimi valorice egale. Ea constituie modelul contabil de principiu pentru acele operații economico-financiare care determină modificări valorice simultane la două elemente patrimoniale. În forma sa generală, această formulă se scrie:

$$\boxed{V_k \;\vdots\; \text{Cont } D_i = \text{Cont } C_j \;\vdots\; V_k} \qquad (9)$$

Formula contabilă compusă este aceea în care mai multe conturi se debitează și un singur cont se creditează sau invers, pentru mărimi valorice egale între părțile opuse ale conturilor corespondente. Ea constituie modelul contabil de principiu pentru acele operații economico-financiare care angrenează modificări valorice simultane la mai mult de două elemente patrimoniale. Forma de scriere a formulei contabile compuse cunoaște două variante mai uzuale:

a) cînd mai multe conturi se debitează și un singur cont se creditează, potrivit modelului din figura 3.8.

	./. *	= Cont C_j	$\sum_{k=1}^{n} V_k$
V_1	Cont D_1		
V_2	Cont D_2		
.	.		
.	.		
.	.		
V_n	Cont D_n		

* ./. = următoarele conturi

Fig. 3.8. Modelul formulei contabile compuse, în prima variantă.

Scanned with CamScanner

b) cînd un singur cont se debitează și mai multe conturi se creditează, potrivit modelului din figura 3.9.

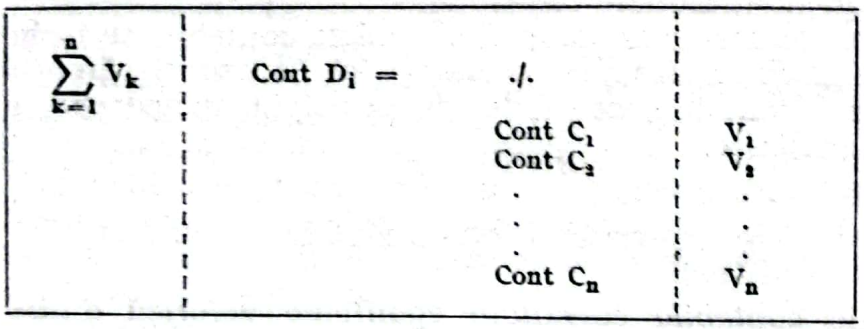


Fig. 3.9. Modelul formulei contabile compuse, în a doua variantă.

O remarcă ce se impune este că, orice formulă contabilă compusă se poate descompune în mai multe formule contabile simple care au aceeași valabilitate ca și formula compusă. În practică, este însă mai eficient să se aplice formula contabilă compusă în toate cazurile în care ea se pretează, deoarece prin aceasta se realizează o simplificare a lucrărilor contabile.

În unele cazuri modelele operațiilor economico-financiare se redau sub formă de „articole contabile". Acestea rezultă din asocierea formulelor contabile cu unele elemente privind: natura operației, data efectuării ei, felul și numărul documentului în care aceasta s-a consemnat etc.

3.2.3.3. MODELUL ANALIZEI CONTABILE

Dacă notăm cu $E_1, E_2, \ldots E_n$ mulțimea elementelor patrimoniale, cu $T_1, T_2 \ldots T_n$ mulțimea conturilor corespondente ce intervin pentru reflectarea și calculul lor, și cu $\frac{D}{C}$ partea de debit sau credit a fiecărui cont în care se reflectă modificările, modelul analizei contabile pe trepte, în forma lui generală, se poate reprezenta ca în figura 3.10.

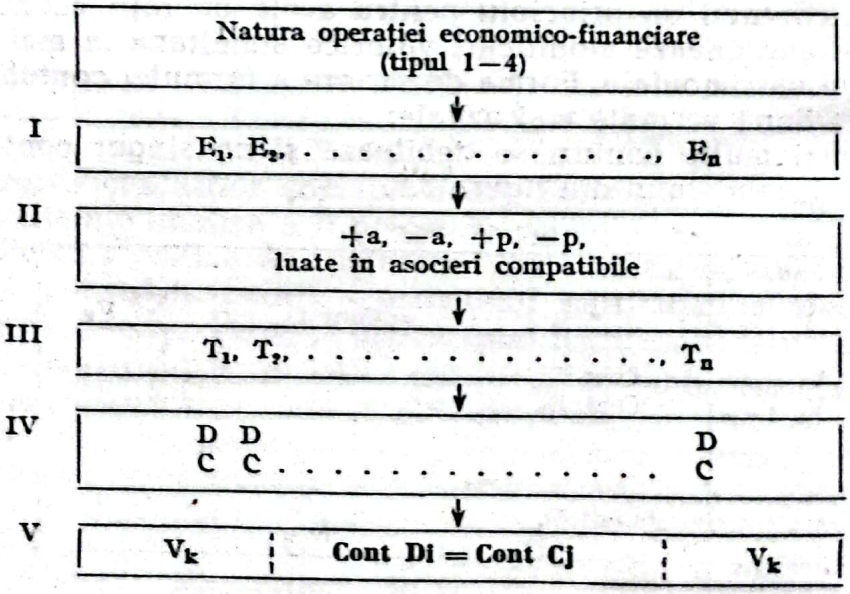


Fig. 3.10. Modelul analizei contabile în forma generală.

Scanned with CamScanner

Față de notațiile utilizate anterior, se impune precizarea că în cadrul acestui model, de la caz la caz, „D_i" și „C_j" pot corespunde cu oricare din elementele mulțimii de conturi $T_1, T_2 \ldots T_n$, iar „V_k" cu oricare din modificările +a, —a, +p, —p, luate în asocieri compatibile; totul este în funcție de natura operației economico-financiare analizate. Aplicativ, modelul analizei contabile se poate prezenta în două forme: *descriptivă* și *schematică*.

Pentru exemplificare, se consideră operația: „Întreprinderea comercială se aprovizionează de la furnizori cu mărfuri în valoare de 70 000 lei la un depozit propriu". Modelul de analiză contabilă pe trepte, în formă descriptivă, ce corespunde acestei operații, este următorul:

Pe prima treaptă, luînd în considerare natura operației supuse analizei „intrare de mărfuri într-un depozit al întreprinderii comerciale, prin aprovizionare de la furnizori", apare logic că elementele patrimoniale afectate sînt: un mijloc circulant material concretizat în stocul de mărfuri din depozit, deci un element de activ, și o sursă atrasă exprimînd juridic obligația bănească a întreprinderii față de furnizori de a le achita contravaloarea mărfurilor primite, deci un element de pasiv.

Pe treapta a doua, prin intrarea în depozitul întreprinderii comerciale a unui nou lot de mărfuri, stocul existent anterior crește cantitativ, precum și valoric cu 70 000 lei, deci o creștere de activ (+a=70 000). Simultan crește însă și obligația bănească a întreprinderii față de furnizori, întrucît la obligația existentă anterior se adaugă o nouă valoare de 70 000 lei, deci o creștere de pasiv (+p=70 000).

Pe treapta a treia, corespunzător naturii elementelor patrimoniale ce se modifică, se folosesc următoarele conturi corespondente: pentru stocul de mărfuri din depozit, contul de activ **Mărfuri în depozit** în care se va înregistra creșterea de activ (+a=70 000); pentru obligația bănească față de furnizori, contul de pasiv **Furnizori** în care se va înregistra creșterea de pasiv (+p=70 000).

Pe treapta a patra, pe baza asocierilor individuale „cont-modificare", aplicînd regulile de funcționare a conturilor, se ajunge la următoarele părți de debit și credit: la contul **Mărfuri în depozit,** aplicînd regula potrivit căreia conturile de activ se debitează cu creșterile elementelor de activ, se deduce că creșterea de activ de 70 000 lei se va reflecta în debit, în timp ce la contul **Furnizori** aplicînd regula după care conturile de pasiv se creditează cu creșterile elementelor de pasiv, rezultă că creșterea de pasiv de 70 000 lei se va reflecta în credit.

Pe treapta a cincea se redă modelul de principiu al operației analizate, prin construirea unei formule contabile simple.

Modelul analizei contabile, în formă schematică, corespunzînd operației de mai sus, se redă în figura 3.11.

Pentru o altă exemplificare a modelului de analiză, se consideră operația: „Întreprinderea comercială plătește din casierie 24 000 lei, din care: 23 500 lei ca obligație față de personalul muncitor privind retribuirea muncii, iar 500 lei ca avans spre decontare". În forma descriptivă, modelul de analiză contabilă ce corespunde acestei operații este următorul:

Pe prima treaptă, ținînd seama de natura operației „plată cu numerar din casieria întreprinderii pe două destinații determinate" elementele patrimoniale ce se modifică simultan sînt următoarele: un mij-

Scanned with CamScanner

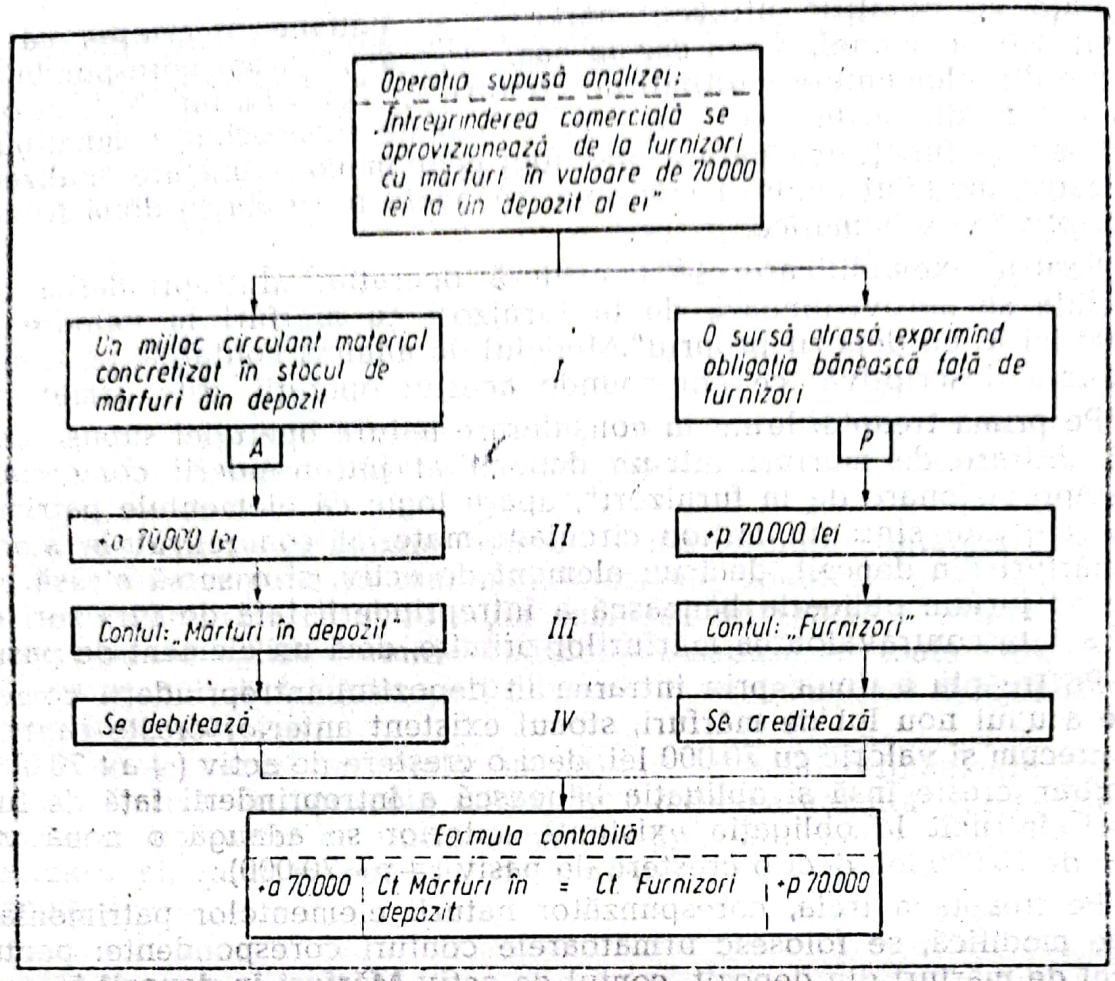


Fig. 3.11. Modelul de analiză contabilă, corespunzător operației de „aprovizionare a depozitelor cu mărfuri".

loc circulant bănesc, concretizat în numerarul din casieria proprie — element de activ; o sursă atrasă, exprimînd juridic obligația de retribuire a personalului muncitor — element de pasiv (corespunde primei destinații a plății); un mijloc circulant în decontare, exprimînd juridic dreptul de creanță asupra debitorilor — element de activ (corespunde celei de a doua destinații a plății).

Pe a doua treaptă: prin plata efectuată cu numerar din casieria întreprinderii acest numerar se reduce, de unde rezultă o scădere de activ (—a=24 000); prin achitarea obligației bănești față de personalul muncitor privind munca prestată, această obligație (sursă atrasă) scade, de asemenea, de unde rezultă o scădere de pasiv (—p=23 500); prin avansarea sumei de bani unui om al muncii din întreprindere care are calitatea de debitor, dreptul de creanță asupra acestuia crește, de unde rezultă o creștere de activ (+a=500).

Pe treapta a treia, în acord cu natura elementelor patrimoniale sesizate, pentru reflectarea modificărilor intervin următoarele conturi corespondente: pentru scăderea de numerar din casieria întreprinderii, contul **Casa** (—a=24 000); pentru scăderea de obligație față de personalul muncitor, contul **Decontări cu personalul** (—p=23 500); pentru creșterea dreptului de creanță asupra debitorilor, contul **Debitori** (+a=500).

Scanned with CamScanner

Pe treapta a patra, prin aplicarea regulilor de funcționare a conturilor, se determină următoarele părți de debit sau credit: la contul **Casa** scăderea de activ (—a=24 000) se reflectă în credit, știut fiind că pentru scăderile elementelor de activ conturile de activ se creditează; la contul **Decontări cu personalul** scăderea de pasiv (—p=23 500) se înregistrează în debit, în conformitate cu regula după care conturile de pasiv se debitează cu scăderile elementelor de pasiv; la contul **Debitori** creșterea de activ (+a=500) se reflectă în debit, în virtutea regulei potrivit căreia conturile de activ se debitează cu creșterile elementelor de activ.

Pe treapta a cincea, se redă modelul de principiu al operației analizate, prin construirea unei formule contabile compuse.

În forma schematică, modelul analizei contabile corespunzînd operației de mai sus se redă în figura 3.12.

Acest model de analiză s-a finalizat cu o formulă contabilă în care mai multe conturi (două) s-au debitat și un singur cont s-a creditat. În alte cazuri însă modelul de analiză se finalizează prin formule contabile în care un singur cont se debitează și două sau mai multe conturi se creditează; totul este în funcție de natura elementelor modificate simultan (mai mult de două) sub influența operației analizate.

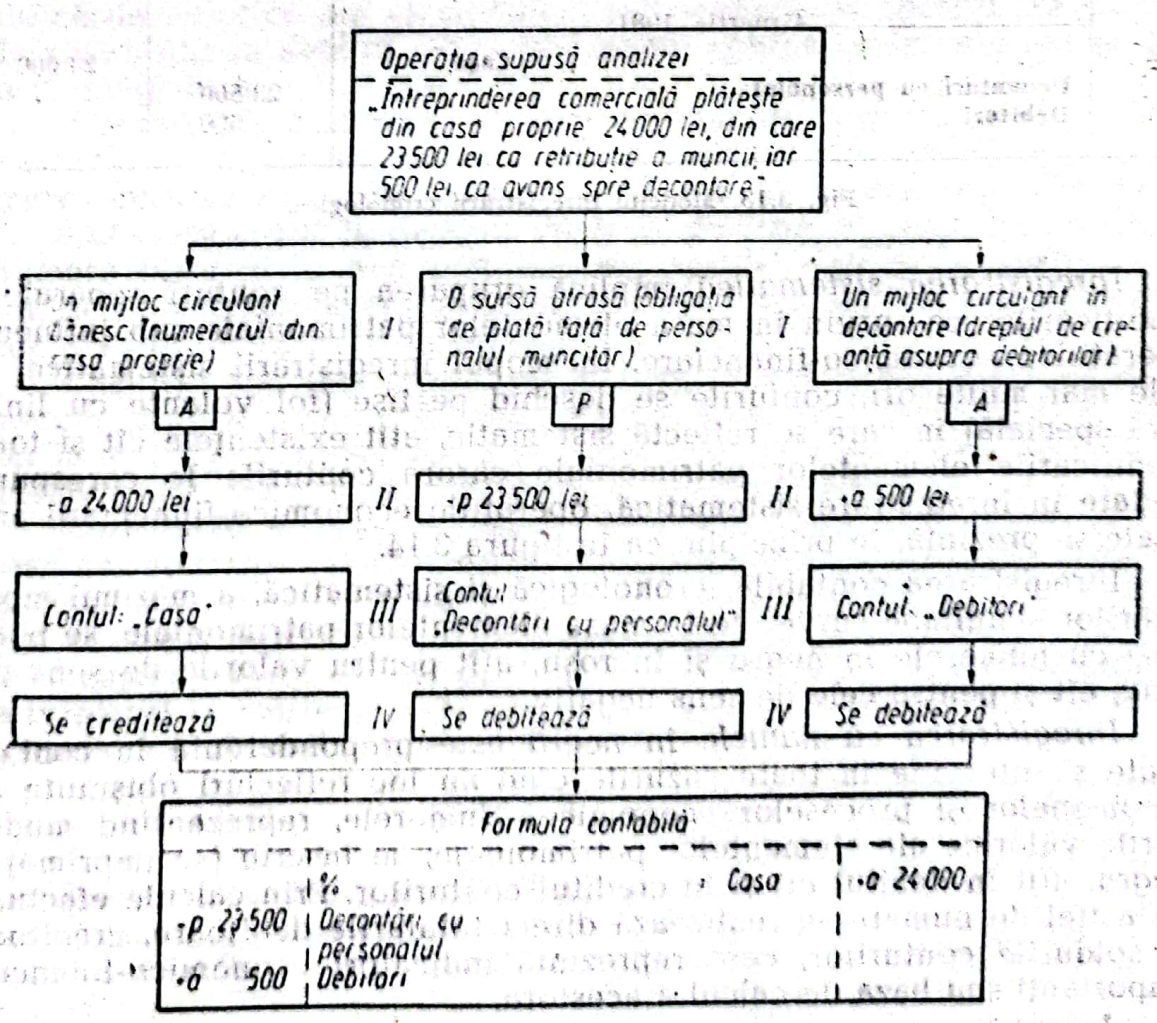


Fig. 3.12. Modelul de analiză contabilă, corespunzător operației „efectuarea de plăți din casa întreprinderii."

Scanned with CamScanner

3.2.3.4. ÎNREGISTRAREA CONTABILĂ CRONOLOGICĂ ŞI SISTEMATICĂ

Formulele contabile, ca modele de principiu ale operaţiilor economico-financiare, se integrează înregistrării (reflectării) contabile propriu-zise. După forma în care se realizează, înregistrarea contabilă poate fi: cronologică şi sistematică.

Înregistrarea cronologică implică redarea formulelor contabile în ordinea datelor calendaristice la care s-au efectuat operaţiile economico-financiare. În acest scop, formulele respective se înscriu, mai întîi, pe documentele care atestă efectuarea operaţiilor în cauză, ceea ce se numeşte „contare" sau „contare pe document", iar apoi apar grupate în registre pe genuri de operaţiuni, corespunzînd perioadelor separate de gestiune. Redate în înregistrare cronologică, la date calendaristice presupuse, formulele contabile corespunzînd operaţiilor analizate vor apărea, în principiu, ca în figura 3.13.

Nr. crt.	Explicaţii	Valori (sume)	
		debitoare	creditoare
	2 martie 1981		
1	**Mărfuri în depozit = Furnizori**	70 000	70 000
	4 martie 1981		
2	./. = **Casa**		24 000
	Deconturi cu personalul	23 500	
	Debitori	500	

Fig. 3.13. Modelul înregistrării cronologice.

Înregistrarea sistematică implică gruparea pe conturi separate a modificărilor ce survin în masa elementelor patrimoniale sub influenţa operaţiilor economico-financiare. În scopul înregistrării sistematice, de cele mai multe ori, conturile se deschid pe fişe (foi volante cu liniatură specială) în care se reflectă sistematic, atît existenţele cît şi toate modificările elementelor patrimoniale cărora conturile le corespund. Redate în înregistrare sistematică, operaţiile economico-financiare analizate se prezintă, în principiu, ca în figura 3.14.

Înregistrarea contabilă, cronologică şi sistematică, a mărimii modificărilor simultane survenite în masa elementelor patrimoniale, se poate face cu numerele în negru şi în roşu, atît pentru valorile de sens pozitiv, cît şi pentru cele de sens negativ.

Înregistrarea cu numele în negru este preponderentă în contabilitate şi intervine în toate cazurile cînd au loc reflectări obişnuite ale fenomenelor şi proceselor economice. Numerele, reprezentînd modificările valorice ale elementelor patrimoniale, se înscriu (se imprimă) în negru, atît în debitul cît şi în creditul conturilor. Prin calcule efectuate cu astfel de numere se realizează direct totalurile debitoare, creditoare şi soldurile conturilor, care reprezintă indicatori economico-financiari importanţi sau baza de calcul a acestora.

Înregistrarea cu numerele în roşu intervine pentru o seamă de operaţii curente, reprezentînd diferenţe între mărimile reale şi cele reflec-

Scanned with CamScanner

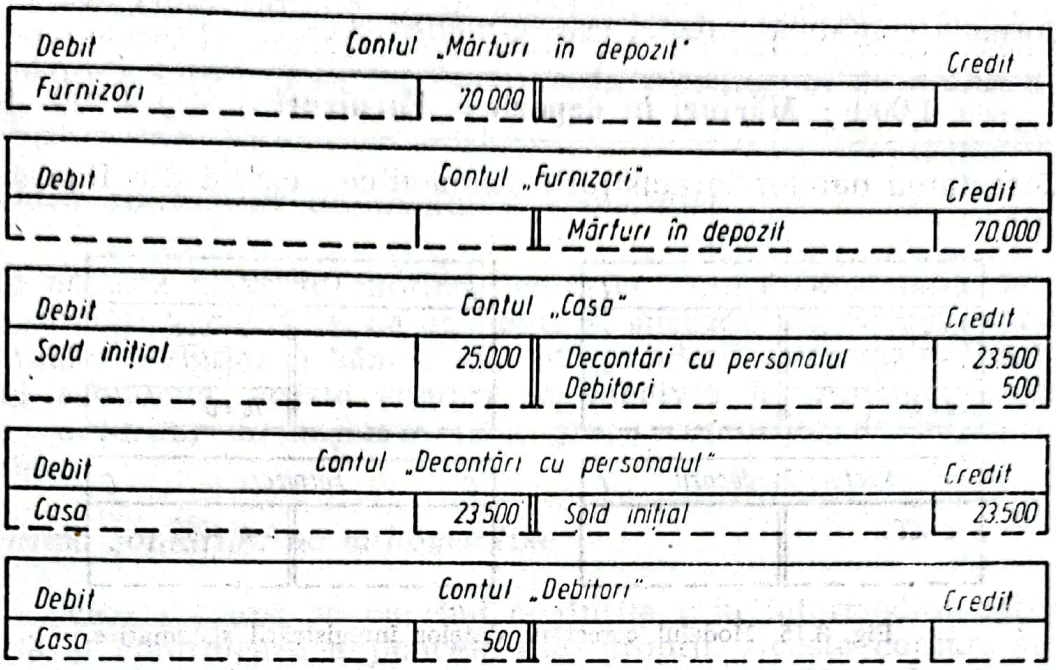


Fig. 3.14. Modelul înregistrării sistematice.

tate în conturi la un moment dat, ca și pentru rectificarea erorilor de înregistrare. În cadrul acestei înregistrări, numerele reprezentînd modificările valorice ale elementelor patrimoniale se înscriu (se imprimă) în roșu*, atît în debitul, cît și în creditul conturilor în care ele se cuvin a fi înregistrate.

Interpretate matematic, numerele înscrise (imprimate) în roșu au valoarea unor numere de sens negativ, spre deosebire de celelalte numere, înscrise în negru, care au valoarea de numere cu sens pozitiv. În felul acesta, atît la debitul, cît și la creditul conturilor care cuprind numere înscrise în negru și în roșu, totalul debitor, respectiv creditor, se determină ca diferență între suma valorilor înscrise în negru și cea a valorilor înscrise în roșu.

Cazurile mai reprezentative în care se aplică înregistrarea cu numerele în roșu sînt: rectificarea valorii stocurilor de mărfuri cu reducerile de prețuri, reflectarea diferențelor de preț favorabile privind produsele finite, corectarea erorilor de înregistrare etc.

Corectarea erorilor de înregistrare are următoarea ordine de succesiune: anularea (stornarea) formulei contabile eronate prin repetarea ei cu numerele în roșu, alcătuirea formulei contabile corecte cu numerele în negru, corectarea datelor înregistrării sistematice. De exemplu, se consideră operația: „Întreprinderea comercială s-a aprovizionat de la furnizori cu mărfuri în valoare de 4 000 lei". Din eroare, pentru această operație s-a alcătuit formula contabilă:

+a 4.000	**Materiale = Creditori**	+p 4.000	(10)

Stornarea acestei formule, implică:

−a 4.000	**Materiale = Creditori**	−p 4.000	(11)

* Înscrierea în roșu a numerelor, se poate substitui prin încadrarea lor într-un chenar [═══], ceea ce echivalează cu înscrierea în roșu.

Scanned with CamScanner

Formula contabilă corectă, este următoarea:

+a 4.000	**Mărfuri în depozit = Furnizori**	+p 4.000	(12)

Corectarea datelor înregistrării sistematice, rezultă din figura 3.15.

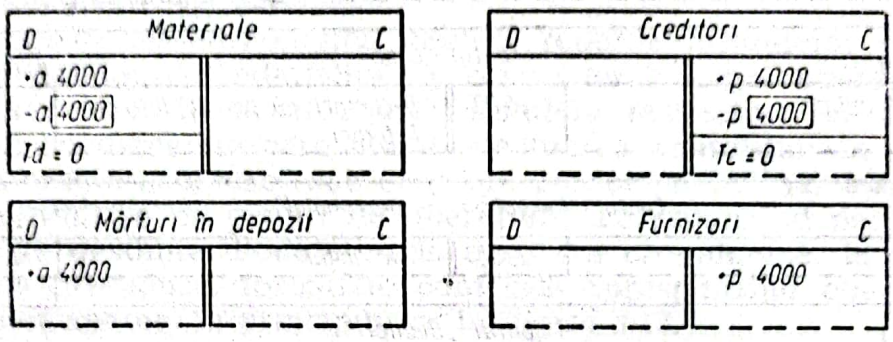


Fig. 3.15. Modelul corectării datelor înregistrării sistematice.

3.3. CLASIFICAREA CONTURILOR

În scopul studierii raționale și sistematice a mulțimii conturilor pe care contabilitatea le folosește pentru a reflecta, urmări și controla, în dinamică, fenomenele și procesele economice, se cere o clasificare a acestor conturi.

În accepția științifică generală, clasificarea este operația logică prin care obiectele supuse ei sînt ordonate după anumite criterii, pe clase și grupe. Ea a avut un rol important în istoria științelor, în deosebi în secolul XVIII cînd, datorită acumulării de cunoștințe științifice numeroase, s-a pus problema sistematizării acestora, a fixării noțiunilor și categoriilor.

Prin însăși natura ei, clasificarea nu poate fi considerată drept absolută. Ea este totdeauna relativă, în sensul că oricît de perfectă ar fi există, totuși, unele obiecte ce se situează la granița claselor sau grupelor. Încadrarea acestora în una din clase sau grupe se face ținînd seama de trăsăturile lor esențiale, de caracterele preponderent comune cu cele ale obiectelor formînd acea clasă sau grupă.

La baza clasificării stau diferite criterii, în raport de care se stabilesc diviziunile și subdiviziunile ei. Principalele criterii care se pun, de obicei, la baza clasificării conturilor sînt: conținutul economic și funcția contabilă, sfera de cuprindere a conținutului economic.

3.3.1. CLASIFICAREA CONTURILOR DUPĂ CONȚINUTUL ECONOMIC ȘI FUNCȚIA CONTABILĂ

Ținînd seama de conținutul economic drept criteriu principal, ca și de funcția contabilă în calitate de criteriu subordonat conținutului economic, mulțimea conturilor patrimoniale se divide în patru clase: clasa conturilor de mijloace economice, clasa conturilor de procese econo-

Scanned with CamScanner

mice, clasa conturilor de surse economice, clasa conturilor de rezultate financiare. În același timp, mulțimea conturilor extrapatrimoniale se constituie într-o clasă separată, aceea a conturilor de ordine și evidență.

A. *Clasa conturilor de mijloace economice*

În această clasă se cuprind conturile care au destinația de a reflecta, urmări și controla, ca existență și mișcare, mijloacele economice cu caracter material și bănesc ale întreprinderii comerciale. După conținutul economic, aceste conturi se subdivid în următoarele grupe: grupa conturilor de mijloace fixe, grupa conturilor de mijloace circulante.

A_1. *Grupa conturilor de mijloace fixe*

În această grupă se cuprind conturile prin intermediul cărora se reflectă și controlează mijloacele fixe proprii. Aceste conturi se subdivid în două categorii: conturi de gestionare a mijloacelor fixe, conturi rectificative de mijloace fixe.

A_{11}. *Conturile de gestionare a mijloacelor fixe*

În această categorie se cuprinde contul **Mijloace fixe**, prin intermediul căruia se gestionează mijloacele fixe proprii, asigurîndu-se integritatea proprietății socialiste asupra acestor mijloace, ca și furnizarea de indicatori importanți cu privire la baza tehnico-materială a comerțului și modul de utilizare a acesteia. După funcția contabilă — corespunzătoare conținutului economic — contul este monofuncțional de activ, reflectînd, în debit, intrările, în credit, ieșirile, iar în soldul debitor, existențele de mijloace fixe — toate fiind exprimate la nivelul valorii de inventar. Această valoare se formează pe baza cheltuielilor de procurare și punere în funcțiune a mijloacelor fixe, figurînd în inventarul de mijloace fixe al întreprinderii comerciale.

A_{12}. *Conturile rectificative de mijloace fixe*

În această categorie se cuprinde contul **Uzura mijloacelor fixe**, care reflectă un element rectificativ contraactiv* sub forma uzurii mijloacelor fixe, ca pierdere treptată a valorii acestor mijloace pe măsură ce se folosesc. Acest cont are rolul de a rectifica prin scădere valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe (valoarea de inventar) pentru aducerea acesteia la nivelul valorii rămase (reale, efective) ce trebuie cunoscută cu prilejul elaborării bilanțului, al reevaluării acestor mijloace etc. După funcția contabilă, este un cont monofuncțional de pasiv, reflectînd în credit uzura calculată pentru mijloacele fixe în funcțiune, în debit uzura corespunzătoare mijloacelor fixe ieșite din funcțiune, iar în soldul creditor uzura referitoare la mijloacele fixe care există, la un moment dat, în funcțiune.

---

* Element de natură valorică cu rol de rectificare, figurînd în pasiv, dar care rectifică (±) activul spre a-l aduce la nivelul valorii efective (reale).

Scanned with CamScanner

A_2. *Grupa conturilor de mijloace circulante*

În această grupă figurează conturile prin intermediul cărora se reflectă și controlează mijloacele circulante ale întreprinderii comerciale. Aceste conturi se subdivid în două categorii: conturi de gestionare a mijloacelor circulante, conturi rectificative de mijloace circulante.

A_{21}. *Conturile de gestionare a mijloacelor circulante*

Prin intermediul acestor conturi se gestionează mijloacele circulante, asigurîndu-se furnizarea de informații importante cu privire la îndeplinirea planului economic și financiar, precum și cu privire la modul în care sînt gospodărite mijloacele circulante. După funcția contabilă, toate conturile din această categorie sînt monofuncționale de activ, urmînd regulile de funcționare corespunzătoare. Ținînd seama de formele de existență ale mijloacelor circulante în circuitul comercial, ele pot fi: conturi de mijloace circulante materiale, conturi de mijloace circulante bănești, conturi de mijloace circulante în decontare.

Conturile mijloacelor circulante materiale, avînd destinația de a reflecta mijloacele circulante care au o formă de existență fizică, materială, cuprind astfel de conturi, ca: **Mărfuri în depozit, Mărfuri în unitățile cu amănuntul, Mărfuri în curs de aprovizionare, Mărfuri în custodie pentru export, Ambalaje, Obiecte de inventar în depozit, Obiecte de inventar în folosință, Produse finite, Utilaje și materiale pentru investiții.** În debitul acestor conturi, se reflectă creșterile de mijloace circulante materiale ale întreprinderii prin intrările în depozite, magazine etc., în credit, scăderile acestor mijloace prin ieșirile din depozite, magazine etc., iar în soldul debitor, existențele la un moment dat sub formă de stocuri în întreprindere sau la terți, în curs de aprovizionare etc. Ca prețuri de înregistrare mai frecvent utilizate pentru aceste conturi, sînt: prețul cu amănuntul în cazul mărfurilor, prețul de livrare în cazul ambalajelor, materialelor, obiectelor de inventar etc.

Conturile mijloacelor circulante bănești, avînd destinația de a reflecta mijloacele circulante sub formă de disponibilități bănești sau alte valori utilizate ca instrumente de plată, includ asemenea conturi, cum sînt: **Casa, Carnete de cecuri cu limită de sumă, Acreditive, Disponibil la bancă din încasări la export, Disponibil la bancă în valută, Disponibil la bancă în străinătate, Disponibil din fondul de dezvoltare economică, Disponibil din fondul pentru construcții de locuințe, Alte valori, Cont curent** (la întreprinderea de comerț exterior) etc. În debitul acestor conturi se reflectă creșterile de mijloace circulante bănești, de regulă prin încasările efectuate, în credit, scăderile de mijloace circulante bănești, de regulă prin plățile efectuate, iar în soldul debitor, existențele la un moment dat ale acestor mijloace, ca disponibil la bancă, numerar în casieria întreprinderii etc.

Conturile mijloacelor circulante în decontare, avînd destinația de a reflecta creanțele întreprinderii comerciale asupra persoanelor juridice sau fizice pentru mărfurile livrate dar neîncasate, sumele de bani avansate dar nedecontate etc., cuprind astfel de conturi, cum sînt: **Clienți, Clienți cu plata în rate, Debitori, Debitori pentru investiții, Decontări din operațiuni în curs de lămurire, Repartizarea beneficiilor** etc. În debitul lor se reflectă creșterile de creanțe, în credit — scăderile

Scanned with CamScanner

de creanţe, iar în soldul debitor — existenţele de creanţe la un moment dat, urmînd a se încasa sau deconta.

A_{22}. *Conturile rectificative de mijloace circulante*

Această categorie de conturi reflectă, ca existenţă şi mişcare, elementele rectificative ale mijloacelor circulante avînd de regulă caracter contraactiv. Asemenea elemente pot fi: rabatul (adaosul) comercial la mărfuri, uzura la obiectele de inventar, diferenţa de preţ la produsele finite, diferenţe de curs valutar etc. Prin conţinutul şi funcţia lor, aceste conturi sînt strîns legate de conturile de mijloace circulante, ale căror preţuri de înregistrare le rectifică spre a le aduce la nivelul lor efectiv, cu prilejul determinării rezultatelor financiare, al reevaluării stocurilor de mărfuri, al reevaluării creanţelor la exportul de mărfuri, al elaborării bilanţului. Funcţia de rectificare este îndeplinită — de regulă — prin scădere, iar uneori prin adunare.

Dintre conturile care rectifică prin scădere, menţionăm: **Rabat sau adaos comercial, Uzura obiectelor de inventar.** Pentru aducerea, de pildă, a mărfurilor la nivelul preţului efectiv (preţul de cumpărare), este necesar ca, din preţul cu amănuntul folosit ca preţ de înregistrare în conturile de mărfuri (soldul lor debitor), să se scadă rabatul comercial reflectat la contul **Rabat sau adaos comercial** (soldul creditor).

Alte conturi rectificative de mijloace circulante sînt cele care rectifică prin scădere sau prin adunare, după caz, ca de exemplu, **Diferenţe de preţ la produsele finite.**

După funcţia contabilă, conturile rectificative de mijloace circulante se prezintă în mod diferit. Astfel, conturile aparţinînd primului grup care rectifică prin scădere, întrucît reflectă elemente rectificative contraactive cu caracter constant, sînt monofuncţionale de pasiv. Conturile din al doilea grup care rectifică, fie prin scădere, fie prin adunare, reflectînd elemente rectificative cu caracter variabil, sînt bifuncţionale.

După modul de realizare, rectificarea poate fi: contabilă, cînd presupune înregistrări în conturi sau extracontabilă, cînd nu implică înregistrări în conturi, ci numai calcule pe baza soldurilor conturilor.

B. *Clasa conturilor de procese economice*

În această clasă se cuprind conturile care au destinaţia de a urmări, reflecta şi calcula cheltuielile şi veniturile sau, cu alte cuvinte, mijloacele economice în transformare şi sursele de natura veniturilor, care apar în cadrul proceselor economice specifice şi nespecifice sferei comerţului.

După conţinutul economic, conturile din această clasă se subdivid în: grupa conturilor de cheltuieli şi grupa conturilor de venituri.

B_1. *Grupa conturilor de cheltuieli*

Această grupă de conturi reuneşte cele prin intermediul cărora se reflectă, calculează şi decontează cheltuielile efective ale întreprinderilor comerciale, pe perioade separate de gestiune. În această grupă se

Scanned with CamScanner

cuprind trei categorii de conturi şi anume: conturi de colectare şi repartizare a cheltuielilor, conturi delimitative de cheltuieli, conturi de calculaţie şi decontare a costurilor de producţie.

B_{11}. Conturile de colectare şi repartizare a cheltuielilor

În această categorie se cuprind conturile: **Cheltuieli de circulaţie, Cheltuieli de transport-aprovizionare (pentru materiale), Cheltuieli de transport-aprovizionare pentru investiţii, Cheltuieli comune ale secţiei (de producţie), Cheltuieli pentru acţiuni sociale, Cheltuieli generale ale întreprinderii.** Aceste conturi îndeplinesc două funcţii principale: a) funcţia de colectare a cheltuielilor, pe feluri de cheltuieli şi pe sectoare de activitate, ceea ce asigură cunoaşterea şi urmărirea reducerii nivelului lor; b) funcţia de repartizare a cheltuielilor, în vederea comparării lor cu veniturile, pentru determinarea rezultatelor activităţii economice, a acoperirii lor din fonduri cu destinaţie specială, a calculării costurilor de producţie. După funcţia contabilă, sînt conturi monofuncţionale de activ. Colectarea cheltuielilor are loc treptat, în cursul perioadei de gestiune, prin debitarea conturilor, în timp ce repartizarea cheltuielilor se face la finele perioadei de gestiune, prin creditare. În urma repartizării cheltuielilor, unele conturi rămîn cu solduri debitoare, care exprimă cheltuielile aferente stocurilor de mărfuri, materiale etc. (Cheltuieli de circulaţie, Cheltuieli de transport-aprovizionare), iar altele nu rămîn cu solduri, întrucît cheltuielile colectate se repartizează în întregime de fiecare dată (Cheltuieli generale ale întreprinderii, Cheltuieli comune ale secţiei, Cheltuieli pentru acţiuni sociale).

B_{12}. Conturile delimitative de cheltuieli

În această categorie se cuprinde contul **Cheltuieli anticipate** avînd ca funcţie principală să delimiteze în timp cheltuielile, potrivit principiului ca fiecare perioadă de gestiune să fie afectată numai de acele cheltuieli care îi revin realmente. După funcţia contabilă, contul este monofuncţional de activ; în debitul său se reflectă cheltuielile efectuate în mod anticipat, în credit, partea acestor cheltuieli care se repartizează în volumul cheltuielilor comparabile cu veniturile şi, eventual, în costul efectiv de producţie, în mod treptat, în perioadele viitoare cînd ele devin actuale. Soldul debitor reprezintă cheltuielile anticipate care nu au fost încă repartizate.

B_{13}. Conturile de calculaţie şi decontare a costurilor de producţie

Această categorie reuneşte conturi cum ar fi: **Cheltuieli de producţie, Cheltuielile activităţilor auxiliare, Investiţii în curs, Investiţii puse în funcţiune,** precum şi **Decontarea producţiei,** care intervin în procesele economice cu caracter necomercial. Funcţia predominantă a acestor conturi este aceea de calculare a costului efectiv şi de decontare (descărcare) a producţiei pentru acest cost. După funcţia contabilă, primele patru conturi (Cheltuieli de producţie, Cheltuielile activităţilor auxiliare, Investiţii în curs, Investiţii puse în funcţiune) sînt monofunc-

Scanned with CamScanner

ţionale de activ, servind nemijlocit pentru calcularea costului efectiv. În acest scop, concentrează în debit, prin colectare directă şi prin repartizare, volumul cheltuielilor efective aferente proceselor economice în cauză, privind producţia finită şi cea nefinită, pe obiecte de calculaţie separate (produse, comenzi, lucrări etc.). După calculare, prin metode adecvate, a costului efectiv total şi unitar la finele perioadei de gestiune, în creditul acestor conturi se reflectă decontarea producţiei pentru cheltuielile ce compun costul efectiv total al producţiei finite, ceea ce înseamnă că soldurile lor debitoare reprezintă cheltuielile aferente producţiei nefinite.

Contul **Decontarea producţiei** este bifuncţional şi serveşte, în principal, pentru determinarea diferenţei de cost sau de preţ la produsele finite, prin punerea faţă în faţă a costului planificat (sau a unui preţ de înregistrare a produselor finite) şi a costului efectiv de producţie, care se decontează la sfîrşitul perioadei de gestiune.

B_2. Grupa conturilor de venituri

În această grupă se cuprind conturile care servesc pentru reflectarea şi delimitarea veniturilor întreprinderii comerciale, precum şi pentru calcularea rezultatelor activităţii economice, prin compararea veniturilor cu cheltuielile pe perioade separate de gestiune. Conturile din această grupă se împart în: conturi de calculaţie a rezultatelor activităţii economice şi conturi delimitative de venituri.

B_{21}. Conturile de calculaţie a rezultatelor activităţii economice

În această categorie se cuprind asemenea conturi, ca: **Venituri din activitatea de bază, Venituri din alte activităţi,** care îndeplinesc două funcţii principale: a) funcţia de colectare a veniturilor pe sectoarele de activitate care le generează, asigurînd cunoaşterea operativă a mărimii acestor venituri şi iniţierea de măsuri pentru sporirea lor; b) funcţia de calculaţie a rezultatelor activităţii economice. După funcţia contabilă, aceste conturi sînt, de regulă, bifuncţionale. Colectarea veniturilor are loc treptat, în cursul perioadei de gestiune, prin creditarea conturilor, pe măsură ce mărfurile, ambalajele, produsele se vînd; compararea acestor venituri cu cheltuielile are loc la finele perioadei de gestiune, cînd cheltuielile, propriu-zis costul integral al mărfurilor, ambalajelor, produselor vîndute, se reflectă în debitul conturilor. În aceste condiţii, prin compararea totalurilor creditoare şi debitoare ale conturilor pe sectoare de activitate se constată fie solduri creditoare, care indică mărimea rezultatelor financiare favorabile (beneficii) din vînzări, fie solduri debitoare care arată mărimea rezultatelor financiare nefavorabile (pierderi) din vînzări. Acestea, avînd caracterul de rezultate financiare parţiale, se colectează în contul **Beneficii şi pierderi,** astfel încît conturile de venituri se soldează la finele perioadelor de gestiune.

B_{22}. Conturile delimitative de venituri

Această categorie reuneşte conturile: **Venituri de realizat,** şi **Venituri anticipate,** cu ajutorul cărora se delimitează în timp, respectiv pe perioade de gestiune, unele venituri cu caracter divers, cum sînt cele provenite din: comisioanele calculate la exportul şi importul de mărfuri,

Scanned with CamScanner

dobînzile calculate la mărfurile vîndute la intern cu plata în rate sau exportate pe credit comercial, chiriile încasate anticipat pentru mijloacele fixe date cu chirie etc., în scopul determinării cît mai exacte a rezultatelor financiare pe întreprindere. După funcția contabilă aceste conturi sînt monofuncționale de pasiv, reflectînd în credit veniturile de realizat sau cele încasate anticipat, în debit diminuările ce survin pe seama acestor venituri, iar în soldul creditor veniturile în cauză existente la un moment dat.

C. *Clasa conturilor de surse economice*

În această clasă se cuprind conturile avînd destinația de a urmări, reflecta și controla, ca existență și mișcare, sursele economice prin care se acoperă mijloacele întreprinderilor comerciale, în diferitele lor forme. Prin intermediul conturilor de surse, contabilitatea asigură informații deosebit de prețioase pentru organele de conducere, privind modul în care întreprinderile își îndeplinesc obligațiile bănești ce decurg din relațiile lor cu: bugetul statului, sistemul bancar, furnizorii, personalul muncitor, creditorii etc. După funcția contabilă, toate aceste conturi sînt monofuncționale de pasiv. Ținînd seama de conținutul economic, conturile din această clasă se subdivid în: grupa conturilor de surse proprii, grupa conturilor de surse creditate, grupa conturilor de surse atrase.

C_1. *Grupa conturilor de surse proprii*

Această grupă include atît conturi de surse proprii pentru activitatea curentă: **Fondul mijloacelor fixe** și **Fondul mijloacelor circulante**, cît și conturi de surse proprii cu destinație specială: **Fondul de dezvoltare economică, Fondul pentru construcții de locuințe, Fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii, Fondul pentru acțiuni sociale, Alte fonduri, Rezerve pentru cheltuieli preliminate** etc. Sub aspect funcțional, în creditul conturilor se reflectă creșterile de surse proprii semnificînd constituirea fondurilor și rezervelor, în debit reducerile acestor surse, semnificînd consumarea fondurilor și rezervelor, iar soldul creditor reprezintă existențele de fonduri și rezerve care, juridic exprimă relații de proprietate și obligația de folosire eficientă a mijloacelor proprii conform destinațiilor pe care le au.

C_2. *Grupa conturilor de surse creditate*

În această grupă se cuprind conturi de surse creditate care privesc activitatea curentă sau de investiții a întreprinderilor comerciale, cum sînt: **Credite pentru mijloace circulante pe termen scurt, Credite pentru mijloace circulante pe termen mijlociu și lung, Credite în valută, Credite pentru investiții din fondul de dezvoltare economică, Credite pentru investiții la întreprinderi noi și pentru dezvoltări importante** etc. Sub aspect funcțional, în creditul acestor conturi se reflectă creșterile de credite bancare de care întreprinderea beneficiază, în debit, restituirile de credite la bancă, iar în soldul creditor, existențele la un moment dat ale acestor credite, exprimînd juridic, obligația de plată față de bancă. Tot în această categorie, la întreprinderile de comerț in-

Scanned with CamScanner

terior se încadrează și **Contul curent**, ținînd seama de conținutul lui economic preponderent de credit bancar, care îi imprimă caracterul și funcția predominantă a unui cont de pasiv.

C_3. *Grupa conturilor de surse atrase*

În grupa conturilor de surse atrase se încadrează: **Furnizori, Creditori, Decontări cu personalul, Decontări cu bugetul statului, Decontări privind asigurările sociale, Decontări privind amortizările, Furnizori și antreprenori pentru investiții** etc. Sub aspect funcțional, în creditul acestor conturi se reflectă creșterile de surse atrase, în debit, scăderea lor ca efect al plăților făcute, iar în soldul creditor, existențele la un moment dat de surse atrase, exprimînd, juridic, obligații de plată ale întreprinderii față de terți.

D. *Clasa conturilor de rezultate finanicare*

Această clasă reunește conturile prin intermediul cărora se reflectă, calculează și repartizează rezultatele financiare finale ale întreprinderii, pe ansamblul ei. Ele se constituie în categoria conturilor de colectare și calculație a rezultatelor finale.

D_1. *Conturile de colectare și calculație a rezultatelor finale*

În această categorie se cuprinde contul **Beneficii și pierderi** care îndeplinește funcția de calcul a rezultatelor pe întreprindere — beneficiu sau pierdere — la finele fiecărei perioade de gestiune. După funcția contabilă, contul este bifuncțional, în creditul său reflectîndu-se colectarea rezultatelor financiare parțiale favorabile, iar în debit a celor nefavorabile și a unor cheltuieli (ex. cheltuielile pentru pregătirea cadrelor și practica în producție), provenite din activitățile întreprinderii. Prin compararea totalurilor contului (Td cu Tc) se poate constata, fie un sold creditor indicînd mărimea beneficiului pe întreprindere, fie un sold debitor indicînd mărimea pierderii pe întreprindere.

În ansamblu, conturile din cele patru clase analizate mai sus — conturile de mijloace economice, conturile de procese economice, conturile de surse economice, conturile de rezultate financiare — prezintă următoarele trăsături esențiale comune:

a) reflectă elemente patrimoniale de activ și de pasiv, purtînd denumirea de conturi patrimoniale de activ și de pasiv.

b) funcționează potrivit principiilor sistemului de contabilitate în partidă dublă, respectiv cu aplicarea principiului dublei înregistrări care generează corespondențe ale conturilor;

c) pentru soldurile lor finale apar ca posturi în activul și pasivul bilanțului, fapt pentru care se mai numesc și conturi de bilanț sau bilanțiere.

E. *Clasa conturilor de ordine și evidență*

În această clasă se cuprind conturile care au destinația de a urmări, reflecta și controla mijloacele materiale și bănești existente în circuitul întreprinderilor comerciale, dar care, din punct de vedere juridic

Scanned with CamScanner

nu le aparţin, precum şi drepturile sau angajamentele lor incerte faţă de terţi.

După conţinutul economic, conturile de ordine şi evidenţă se împart în două grupe: conturi de ordine şi evidenţă privind mijloacele economice, conturi de ordine şi evidenţă privind procesele economice.

E_1. Grupa conturilor de ordine şi evidenţă privind mijloacele economice

În această grupă se cuprind, atît conturi care privesc mijloacele fixe, cum este de exemplu contul **Mijloace fixe luate cu chirie,** cît şi conturi care privesc mijloacele circulante: **Valori materiale primite în custodie, Mărfuri primite spre vînzare în consignaţie, Ambalaje de restituit, Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse** etc.

E_2. Grupa conturilor de ordine şi evidenţă privind procesele economice

În acestă grupă se cuprind asemenea conturi, cum sînt: **Plăţi în numerar pentru mărfuri cumpărate din fondul pieţii, Plăţi în afara sectorului socialist** etc.

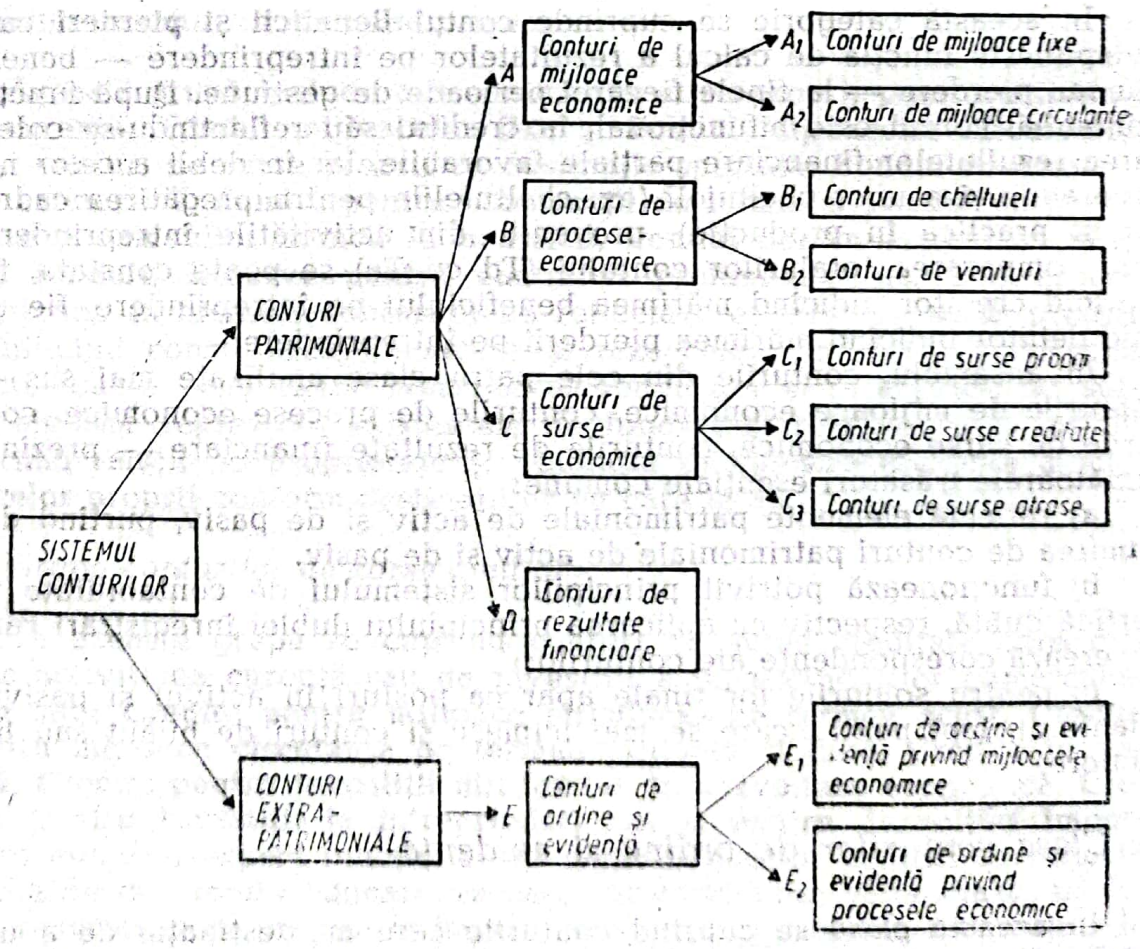


Fig. 3.16. Principalele diviziuni şi subdiviziuni ale clasificării conturilor după criteriul conţinutului economic, în asociere funcţia contabilă drept criteriu subordonat.

Scanned with CamScanner

În ansamblu, conturile de ordine și evidență au următoarele trăsături esențiale comune:

a) reflectă în mod preponderent elemente extrapatrimoniale, fapt pentru care poartă denumirea de conturi extrapatrimoniale;

b) funcționează după principiile sistemului de contabilitate în partidă simplă, respectiv cu aplicarea principiului simplei înregistrări, care nu generează corespondențe ale conturilor;

c) pentru soldurile lor finale, aceste conturi nu apar ca posturi în bilanțul întreprinderii de referință, fapt pentru care se mai numesc și conturi în afara bilanțului.

Schematic, diviziunile și subdiviziunile clasificării conturilor după criteriul conținutului economic, în asociere funcția contabilă drept criteriu subordonat, se prezintă în figura 3.16.

3.3.2. CLASIFICAREA CONTURILOR DUPĂ SFERA DE CUPRINDERE A CONȚINUTULUI ECONOMIC

În raport cu criteriul sferei de cuprindere, mulțimea conturilor se divide în două mari clase: conturile sintetice și conturile analitice.

A. *Clasa conturilor sintetice*

În această clasă se cuprind *conturile care reflectă elementele patrimoniale și extrapatrimoniale pe genuri, în mărimi rațional concepute, ținînd seama de necesitățile de urmărire sintetică a activității comerciale*, ca de exemplu: **Mărfuri în depozit, Mărfuri în custodie pentru export, Mărfuri în unitățile cu amănuntul. Cheltuieli de circulație, Mijloace fixe, Furnizori, Clienți, Venituri din activitatea de bază, Beneficii și pierderi** etc.

În domeniul aplicativ al contabilității, mulțimea conturilor sintetice folosite de către o întreprindere — în strînsă legătură cu celelalte procedee ale metodei contabilității — pentru a urmări, reflecta și controla în dinamică patrimoniul său, avînd la bază o anumită formă de înregistrare contabilă, constituie *contabilitatea ei sintetică*. O trăsătură esențială a acestui gen de contabilitate constă în folosirea formei valorice, a etalonului monetar, pentru măsurarea și exprimarea elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale ce se reflectă în cadrul ei, ca și a tuturor modificărilor ce survin în masa acestor elemente.

B. *Clasa conturilor analitice*

Această clasă include *conturile care reflectă elementele patrimoniale și extrapatrimoniale pe părți componente ale lor, pe spețe, cînd este necesară cunoașterea lor în detaliu.* În acest scop, conturile sintetice se dezvoltă pe conturi analitice de gradele I, II, III etc. Numărul

Scanned with CamScanner

acestor conturi și gradul pînă la care se dezvoltă sînt în funcție de factori, ca: natura elementului patrimonial, necesitățile informaționale, gradul dotării contabilității cu tehnica modernă etc. De exemplu, la contul sintetic **Mărfuri în depozit** conturile analitice de gradul I, indicînd mărfurile pe locuri de depozitare, se pot nota simbolic cu: M_1, $M_2 \ldots M_n$. În mod similar, la contul sintetic **Furnizori** se folosesc conturi analitice pe furnizori separați: F_1, $F_2 \ldots F_n$; la contul sintetic **Clienți**, conturi analitice pe clienți separați: C_1, $C_2 \ldots C_n$ etc.

Ținînd seama de necesitățile cunoașterii aprofundate — din treaptă în treaptă — a unor elemente patrimoniale, conturile analitice de gradul I, la rîndul lor, se dezvoltă în continuare. De exemplu, contul analitic de mărfuri la locul de depozitare „M_1" se poate dezvolta în analitice de gradul II pe gestiuni (M_{11}, $M_{12} \ldots M_{1n}$), iar contul analitic al gestiunii „M_{11}", la rîndul său, în analitice de gradul III pe grupe de mărfuri (M_{111}, $M_{112} \ldots M_{11n}$) etc., corespunzătoare diferitelor subdiviziuni ale clasificării mărfurilor.

În majoritatea cazurilor, conturile sintetice necesită a fi dezvoltate pe conturi analitice. Există însă și conturi sintetice care practic nu implică o asemenea dezvoltare, cum sînt: **Casa, Cont curent, Disponibil la bancă din încasări la export, Fondul mijloacelor fixe, Fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii, Decontări cu personalul, Disponibil la bancă în valută** etc.

În domeniul aplicativ al contabilității, mulțimea conturilor analitice pe care se dezvoltă conturile sintetice în cadrul unei întreprinderi, folosite în asociere cu celelalte procedee ale metodei contabilității și pe baza unor metode specifice de organizare, constituie *contabilitatea analitică* a acelei întreprinderi. De cele mai multe ori, speţele elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale și îndeosebi cele de natura mijloacelor circulante materiale, a mijloacelor fixe etc., se măsoară și se exprimă în cadrul contabilității analitice atît în formă valorică, cît și în formă naturală (în unități fizice de măsură), ceea ce are o importanță deosebită pentru efectuarea controlului gestionar cu exactitate maximă. În alte cazuri însă, cum este cel al surselor economice, măsurarea și exprimarea are loc exclusiv în formă valorică.

Între conturile sintetice și analiticele care le corespund este necesar să existe o *concordanță permanentă* ce condiționează exactitatea datelor reflectate. Această concordanță se verifică pe fiecare cont sintetic, prin corelațiile ce se stabilesc între: soldurile inițiale, rulajele debitoare, rulajele creditoare, soldurile finale, din treaptă în treaptă de conturi dezvoltătoare, pornind de la conturile de grad inferior spre cele de grad superior. De exemplu, în cadrul dezvoltării analitice a unui anumit cont sintetic, suma rulajelor debitoare ale conturilor de gradul II trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului de gradul I pe care îl dezvoltă. La rîndul său, suma rulajelor debitoare ale conturilor de gradul I trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului sintetic dat. În mod similar se corelează soldurile inițiale, rulajele creditoare și soldurile finale.

De remarcat și faptul că, pe baza corelațiilor dintre conturile sintetice și analiticele care le corespund, cele două genuri de contabilitate — sintetică și analitică — funcționează în paralel și în strînsă legătură.

Scanned with CamScanner

4

ELEMENTE DE ORGANIZARE ŞI TEHNICĂ A CONTABILITĂŢII

Realizarea în practica social-economică a obiectivelor contabilităţii comerţului privind: gestionarea corectă a mărfurilor şi altor mijloace economice, urmărirea îndeplinirii planului circulaţiei mărfurilor şi a bugetului de venituri şi cheltuieli, obţinerea de economii la consumurile de muncă vie şi materializată, determinarea rezultatelor financiare, informarea competentă a organelor de conducere asupra activităţii comerciale desfăşurate etc., implică existenţa la fiecare întreprindere a unui cadru organizatoric adecvat al contabilităţii privită ca activitate practică.

Organizarea contabilităţii înseamnă stabilirea, alegerea şi coordonarea, în ansamblu, a procedeelor, formelor şi mijloacelor, care sînt destinate să asigure funcţionalitatea contabilităţii în întreprinderea comercială. Laturile principale, vizate prin aceasta, sînt: organizarea sectorului financiar-contabil, organizarea fluxului informaţional contabil, introducerea unor mijloace tehnice adecvate în contabilitate etc.

Premisele organizării contabilităţii la nivel microeconomic le constituie, pe de o parte, normele metodologice cu caracter financiar-contabil la nivelul economiei, avînd ca element principal planul de conturi, iar pe de altă parte, condiţiile concrete tehnico-economice din întreprinderile în care se face această organizare.

4.1. NORMAREA CONTABILĂ ŞI PLANUL DE CONTURI

Datorită caracterului unitar al economiei noastre naţionale, avînd ca temei proprietatea socialistă asupra mijloacelor de producţie, organizarea şi funcţionarea contabilităţii în întreprinderi se realizează în conformitate cu normele generale unitare ce se stabilesc la nivelul economiei, în cadrul acţiunii de *normare contabilă.* Prin aceste norme, adaptabile condiţiilor concrete din întreprinderi, se asigură o *reglementare ştiinţifică unitară a contabilităţii la scara întregii economii,* ceea ce are o deosebită importanţă pentru urmărirea şi raportarea unitară a indicatorilor economico-financiari cuprinşi în planul naţional unic de dezvoltare economico-socială, pentru gestionarea corectă a avuţiei naţionale etc.

Atribuţiile normării contabile în ţara noastră revin Ministerului Finanţelor, unde funcţionează în acest scop o direcţie specializată, iar sarcina adaptării normelor generale la ramură revine ministerelor de resort: Ministerul Comerţului Interior, Ministerul Comerţului Exterior şi Cooperării Economice Internaţionale etc.

În sfera normării contabile se includ o serie de *obiective* importante, cum sînt: *uniformizarea nomenclaturii conturilor prin planuri de*

Scanned with CamScanner

conturi pe ramuri (subramuri) ale economiei, standardizarea principalelor documente de uz general, raționalizarea și modernizarea formelor de înregistrare contabilă, uniformizarea conținutului și structurii bilanțului etc.

Dintre aceste obiective, pentru organizarea și funcționarea contabilității în întreprinderi o importanță deosebită are uniformizarea nomenclaturii conturilor prin planuri de conturi, care asigură: reflectarea după principii unitare a fenomenelor și proceselor economice în întreaga lor varietate și complexitate, sintetizarea și generalizarea unitară a informațiilor contabile în cadrul bilanțului, centralizarea și valorificarea acestor informații la nivel macroeconomic etc.

Planul de conturi, ca instrument al normării contabile, cuprinde totalitatea conturilor care se pot folosi într-o ramură (subramură) a economiei naționale, avînd prevăzute denumiri și coduri cifrice proprii. Potrivit cerințelor practicii, s-au elaborat planuri de conturi separate pentru comerțul interior, comerțul exterior, cooperația de consum etc. În aceste planuri, conturile sînt sistematizate pe clase și grupe ținînd seama de conținutul lor economic și fluxul valorilor materiale în procesele economice. Codificarea conturilor se face în conformitate cu diferite sisteme, cum sînt: sistemul zecimal, sistemul ordinal, sistemul mixt.

Pe baza liniilor directoare stabilite de Conferința Națională a partidului din anul 1967 și de Congresul al X-lea al Partidului Comunist Român cu privire la perfecționarea întregii activități economice corespunzător cerințelor făuririi societății socialiste multilateral dezvoltate, odată cu organizarea — la nivel macroeconomic — a activității de realizare a planului cincinal 1971—1975, organele de normare contabilă au trecut la perfecționarea planurilor de conturi, constînd în: *introducerea cadrului general al conturilor la nivelul economiei, adoptarea sistemului zecimal de codificare a conturilor* etc. Aceste măsuri corespund necesităților crescînde de informații contabile ale conducerii planificate a economiei, dotării progresive a contabilității cu mijloace tehnice moderne, tendințelor existente pe plan mondial în această privință.

Rolul cadrului general al conturilor este de a coordona, în mod unitar, conținutul, denumirea, funcția și codificarea tuturor conturilor ce se folosesc în economie, avînd ca principale efecte: îmbunătățirea organizării fluxului informațional contabil, coordonarea necesităților de informare operativă a diferitelor organe ierarhice etc. Din acest cadru general derivă toate planurile de conturi pe ramuri sau subramuri de activitate.

Sistemul zecimal de codificare implică sistematizarea conturilor în zece clase, cuprinzînd fiecare un număr maxim de zece grupe de conturi, iar grupa, la rîndul său, cel mult zece conturi sintetice. Clasele se codifică cu cifre de la 0 la 9, grupele cu coduri formate din două cifre (01, 02 ... 10, 11, 12 ... 20, 21, 22 etc.), iar conturile sintetice, prin coduri compuse din trei cifre (001, 002 ... 100, 101, 102 ... 200, 202 etc.). În aceste condiții, cadrul de extensiune al sistemului zecimal de codificare se prezintă ca în figura 4.1.

În scopul codificării conturilor analitice, acest cadru se dezvoltă în adîncime prin atribuirea de coduri formate din patru, cinci, sau mai multe cifre, în funcție de gradul de aprofundare a elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale reflectate în conturile sintetice. În ansamblu,

Scanned with CamScanner

Clase	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Grupe	01—09	10—19	20—29	30—39	40—49	50—59	60—69	70—79	80—89	90—99
Conturi sintetice	001—099	100—199	200—299	300—399	400—499	500—599	600—699	700—799	800—899	900—999

Fig. 4.1. Cadrul de extensiune al sistemului zecimal de codificare a conturilor.

sistemul zecimal, prin rezervele de coduri ce le conține, apare ca fiind suficient de elastic pentru a permite unele încadrări ulterioare de conturi cînd necesitățile o impun, fără a se putea depăși însă limita de zece în cadrul diviziunilor și subdiviziunilor sale. Acest sistem facilitează, în măsură optimă, aplicarea tehnicii moderne de calcul în contabilitate.

Planul de conturi pentru comerțul interior și cel pentru comerțul exterior, derivînd din cadrul general, cuprind zece clase de conturi și anume: **Clasa 1 Mijloace fixe, Clasa 2 Mijloace circulante materiale, Clasa 3 Mijloace bănești, Clasa 4 Decontări, Clasa 5 Cheltuieli, Clasa 6 Venituri, Clasa 7 Fonduri, rezerve, finanțări și rezultate, Clasa 8 Credite, Clasa 9 Investiții, Clasa 0 Conturi în afara bilanțului.** La rîndul lor, clasele se dezvoltă pe **grupe,** iar **grupele pe conturi sintetice.** De exemplu, **grupa 23 Mărfuri,** făcînd parte din **Clasa 2 Mijloace circulante materiale,** cuprinde drept conturi sintetice: **230 Mărfuri în depozit, 231 Mărfuri în unitățile cu amănuntul, 232 Mărfuri în custodie pentru export, 234 Mărfuri în curs de aprovizionare, 235 Mărfuri refuzate rămase în păstrare clienților, 236 Mărfuri aflate la terți, 237 Mărfuri expediate, 239 Rabat sau adaos comercial** etc. Potrivit concepției existente în țara noastră, în aceste planuri de conturi se cuprind exclusiv conturile sintetice, de unde și denumirea ce li se atribuie de planuri de conturi sintetice.

Dezvoltarea în analitic a conturilor sintetice din plan are loc pe baza unor indicații metodologice separate, care se emit de către ministerul de resort, de unde rezultă planul de conturi analitic. În acest plan, conturile sintetice care implică dezvoltare analitică se dezvoltă pe conturi analitice de gradele I, II, III etc., în funcție de necesitățile cunoașterii aprofundate din treaptă în treaptă a elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale. De exemplu, contul sintetic **230 Mărfuri în depozit** se dezvoltă, la întreprinderile de comerț interior, pe următoarele conturi analitice de gradul I (subconturi): **230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata, 230.02 Piese de schimb pentru perioada de garanție, 230.03 Mărfuri în depozitele de repartizare, 230.04 Mărfuri în unitățile de contractări-achiziții, 230.05 Legume și fructe în depozitele de păstrare,** iar la întreprinderile de comerț exterior se dezvoltă, în unele cazuri, pe subconturile: **230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din țară, 230.02 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din străinătate.** În adîncime, fiecare din aceste conturi se dezvoltă, la rîndul său, pe conturi analitice de gradele II, III, IV, ce corespund depozitelor (gestiunilor), grupelor și felurilor de mărfuri, în conformitate cu sistemul de codificare intern adoptat de către întreprinderile comerciale.

Scanned with CamScanner

4.2. SECTORUL FINANCIAR-CONTABIL ŞI FLUXUL INFORMAŢIONAL CONTABIL ÎN ÎNTREPRINDERILE COMERCIALE

4.2.1. STRUCTURA ŞI ATRIBUŢIILE SECTORULUI FINANCIAR-CONTABIL

Funcţia financiar-contabilă a întreprinderii comerciale integrează activităţi multiple cu caracter financiar, de evidenţă, control şi analiză. Pentru realizarea acestora, întreprinderea dispune de un sector specializat şi anume *sectorul financiar-contabil*, care *are atribuţii directe de a organiza contabilitatea şi a asigura funcţionarea acesteia, avînd competenţe largi în procesul decizional de conducere şi administrare a patrimoniului şi realizînd cifric sinteza întregii activităţi desfăşurate.* Sfera de atribuţii a sectorului financiar-contabil se circumscrie întru totul în obiectivele majore ce se desprind din documentele de partid şi de stat, cu privire la: apărarea integrităţii avutului obştesc, folosirea eficientă a mijloacelor materiale şi băneşti pentru îndeplinirea sarcinilor de plan, respectarea disciplinei financiare şi de plan, prevenirea şi înlăturarea neajunsurilor din activitatea economico-financiară a întreprinderii etc.

În sectorul financiar-contabil al întreprinderii comerciale îşi desfăşoară activitatea cadre contabile cu diferite calificări profesionale: economişti-contabili, contabili, calculatori, informaticieni, operatori la maşini etc. Conducerea acestui sector se încredinţează unui contabil-şef, membru în Consiliul oamenilor muncii şi care răspunde nemijlocit de finanţele întreprinderii, avînd rol hotărîtor în aplicarea disciplinei financiare, respectiv în asigurarea caracterului legal, oportun şi economicos al oricăror operaţii desfăşurate de întreprindere.

Cadrul organizatoric al sectorului financiar-contabil din întreprinderea comercială este statuat în conformitate cu *Decretul Consiliului de Stat din 22 martie 1973* privind stabilirea normelor unitare de structură pentru unităţile economice, în al căror spirit se compartimentează pe servicii şi birouri.

Serviciul este un compartiment funcţional care se poate organiza pentru îndeplinirea unor activităţi importante cu volum mare de muncă sau pentru mai multe activităţi complementare care trebuie conduse unitar, dacă volumul de muncă necesită cel puţin 15 persoane. Biroul este un compartiment funcţional care se poate constitui pentru îndeplinirea unor lucrări sau activităţi omogene care necesită o organizare distinctă. El se poate constitui independent dacă volumul de muncă necesită un număr minim de 5 persoane. De asemenea, în cadrul serviciilor cu un număr mare de persoane (peste 20) se pot constitui, în mod excepţional, birouri.

În acest context, principalele compartimente funcţionale ce se constituie, de regulă, în cadrul sectorului financiar-contabil al întreprinderilor comerciale sînt: serviciul de contabilitate şi biroul financiar. În afara acestora, la întreprinderile comerciale cu amănuntul care vînd mărfuri cu plata în rate se constituie şi un birou (serviciu) de evidenţă a vînzărilor şi achitării mărfurilor cumpărate cu plata în rate.

Scanned with CamScanner

În virtutea diviziunii muncii, persoanele care își desfășoară activitatea în aceste servicii și birouri se specializează în executarea anumitor lucrări, formînd ceea ce s-ar putea numi „grupe de lucru" mai mici sau mai mari, în funcție de volumul lucrărilor de executat.

În cadrul serviciului de contabilitate, principalele grupe de lucru și atribuțiile lor esențiale, sînt următoarele:

Grupa „Contabilitate generală", căreia îi revin lucrările de contabilitate sintetică în genere, elaborarea balanței de verificare a conturilor sintetice, precum și unele lucrări de contabilitate analitică, inclusiv balanțele de verificare corespunzătoare. De asemenea, acestei grupe îi sînt încredințate lucrările de sinteză generală privind elaborarea bilanțului contabil și a anexelor sale, efectuarea analizei economico-financiare etc.

Grupa „Contabilitatea circulației mărfurilor", căreia îi revin lucrările de contabilitate analitică a mărfurilor și ambalajelor, elaborarea balanțelor de verificare analitice pentru conturile de mărfuri și ambalaje etc.

O grupă de lucru nouă, ce se remarcă la unele întreprinderi comerciale, este aceea de „Informatică" avînd atribuții de a introduce sisteme de lucru moderne în sectorul financiar-contabil, bazate îndeosebi pe tehnica de prelucrare automată a datelor.

În cadrul biroului financiar se execută lucrări privind elaborarea bugetului de venituri și cheltuieli, efectuarea operațiilor de încasări și plăți cu numerar, efectuarea decontărilor fără numerar cu furnizorii, clienții, debitorii, bugetul statului, banca de investiții etc.

O trăsătură comună serviciilor și birourilor la care ne-am referit constă în aceea că ele îndeplinesc, în mod preponderent, funcții de execuție a lucrărilor ce intră în competența lor. Conducerea lor se asigură de către șefii de servicii, respectiv de birouri, în ale căror atribuții de serviciu se cuprinde și controlul preventiv. În esență, acest control implică efectuarea de verificări prealabile asupra documentației referitoare la operațiile economico-financiare, cu scopul de a se preveni neregulile de ordin gestionar și cheltuielile neeconomicoase. Pentru problemele majore, controlul preventiv se execută direct de către contabilul șef.

Un compartiment separat în sectorul financiar-contabil, existent îndeosebi la întreprinderile de comerț interior și avînd cu predilecție funcții de control, este „Biroul (serviciul) de revizie a gestiunilor", care are atribuția să execute lucrările de inventariere și control al gestiunilor de mărfuri, ambalaje și alte mijloace economice.

Din punct de vedere tehnic, lucrările din sectorul financiar-contabil al întreprinderilor comerciale se execută de la caz la caz mecanizat, automatizat, manual, sau, de cele mai multe ori, prin diverse combinații ale acestor tehnici, în funcție de volumul lor și gradul dotării contabilității cu mașini, ca și de eficiența utilizării diferitelor tehnici în cazurile concrete date. Extinderea continuă a mecanizării și automatizării acestor lucrări constituie o preocupare permanentă a organelor competente, deoarece prin aceasta se asigură: sporirea productivității muncii lucrătorilor contabili, lărgirea sferei de reflectare a proceselor economice, sporirea funcțiilor de analiză economico-financiară ale contabilității, dirijarea corespunzătoare a fenomenelor de piață, care se caracterizează printr-o mare mobilitate și necesită, ca atare, decizii dintre cele mai operative etc.

Scanned with CamScanner

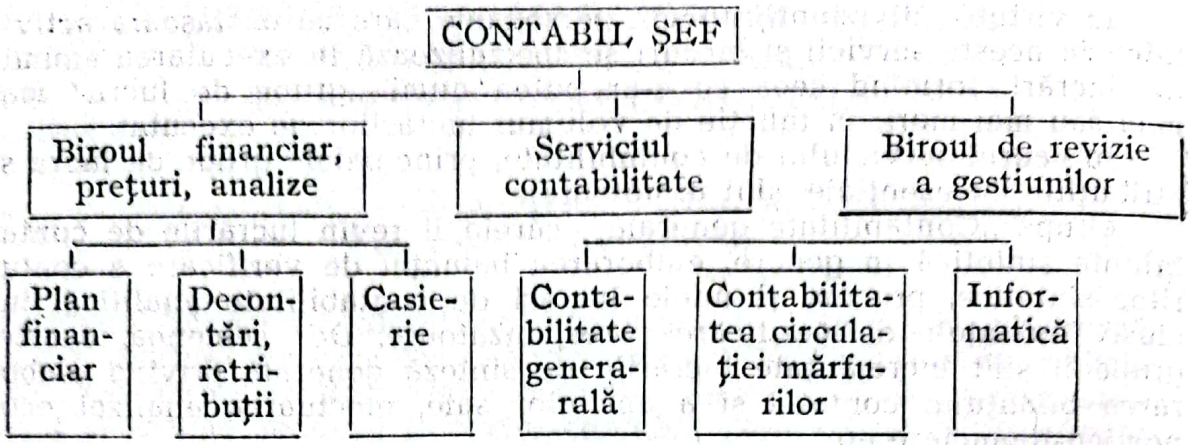


Fig. 4.2. Structura organizatorică a sectorului financiar-contabil al unei întreprinderi comerciale.

În principiu, structura organizatorică a sectorului financiar-contabil din întreprinderea comercială rezultă din figura 4.2.

În exercitarea atribuţiilor sale, sectorul financiar-contabil al întreprinderii comerciale, prin compartimentele lui, are relaţii multiple cu celelalte compartimente funcţionale din întreprindere: serviciile comerciale, serviciile operative, serviciul organizare, plan, dezvoltare, personal, biroul administrativ, precum şi cu unităţile comerciale operative: depozite, magazine etc. De asemenea, competenţele factorilor de decizie din acest sector sînt dintre cele mai largi.

4.2.2. FLUXUL INFORMAŢIONAL CONTABIL ŞI ORGANIZAREA LUI

În accepţie dinamică de flux, organizarea contabilităţii vizează, ca latură principală, organizarea fluxului de informaţii contabile.

Prin flux informaţional contabil se înţelege itinerarul pe care informaţiile de natură contabilă îl străbat în sens ascendent, din momentul recepţionării lor — în formă brută — de la obiectele de informaţii şi pînă în acela al transmiterii lor — în formă finită — la utilizatorii de informaţii. Obiectele de informaţii le constituie operaţiile economico-financiare care au loc în întreprinderile comerciale, iar utilizatorii de informaţii sînt: conducerea întreprinderii comerciale, organul ierarhic superior, sistemul bancar etc.

În desfăşurarea lui, fluxul informaţional contabil implică existenţa unui anumit număr de trepte, între care: culegerea, prelucrarea, înregistrarea, sintetizarea, analizarea şi raportarea informaţiilor economice, prin intermediul procedeelor metodei contabilităţii. În cadrul acestor trepte, informaţiile îmbracă trei forme succesive principale şi anume: a) forma informaţiilor primare (date primare) care se culeg direct de la obiectele de informaţii; b) forma informaţiilor intermediare sau operative, ce rezultă implicit din prelucrări şi înregistrări în curs de efectuare; c) forma informaţiilor finite, care se obţin periodic, la termenele de raportare a indicatorilor economico-financiari.

În raport cu anumite criterii, se deosebesc mai multe feluri şi secţiuni ale fluxului informaţional contabil supus organizării.

Scanned with CamScanner

După sfera în care fluxul se desfăşoară, el poate fi: intern şi extern.

Fluxul informaţional intern are loc în sfera întreprinderii comerciale, începînd cu recepţionarea informaţiilor în formă brută de la obiectele de informaţii, şi încheind cu transmiterea acestora în formă finită la utilizatorii interni.

Fluxul informaţional extern apare atunci cînd informaţiile primare provin din afara întreprinderii, iar informaţiile finite părăsesc întreprinderea comercială fiind transmise la utilizatorii externi.

După locul unde se execută lucrările contabile, fluxul informaţional contabil se poate organiza, în: sistem centralizat şi descentralizat.

Fluxul informaţional centralizat presupune executarea lucrărilor contabile în cadrul sectorului financiar-contabil organizat la sediul central al întreprinderii comerciale. În acest caz, unităţilor comerciale operative (depozite, magazine etc.) le revin atribuţii exclusive de culegere (recepţionare) a datelor în formă brută, prin elaborare de documente corespunzătoare pentru operaţiile cu mărfuri, ambalaje etc., pe care apoi le transmit la contabilitatea întreprinderii. Pe baza documentelor primite, precum şi a altor documente care se elaborează direct, contabilitatea întreprinderii procedează la verificarea, prelucrarea, înregistrarea, sintetizarea periodică şi analiza informaţiilor, prin folosirea procedeelor adecvate. Acest sistem de flux predomină actualmente în întreprinderile comerciale din ţara noastră.

Fluxul informaţional descentralizat presupune executarea lucrărilor contabile, atît la sediul unităţilor comerciale operative care sînt organizate, în acest caz, ca subunităţi cu autogestiune internă avînd contabilitate proprie, cît şi la contabilitatea întreprinderii. Ca atare, în cadrul subunităţilor se execută culegerea, prelucrarea, înregistrarea şi verificarea periodică a informaţiilor care privesc în deosebi operaţiile cu mărfuri şi ambalaje, cheltuielile de circulaţie etc. Verificarea periodică a datelor se face prin elaborarea balanţei de verificare, din care un exemplar se depune la contabilitatea întreprinderii, în termenul stabilit, în vederea sintetizării informaţiilor în bilanţ şi a efectuării analizei economico-financiare. La organizarea contabilităţii potrivit fluxului descentralizat se au în vedere mai ales volumul operaţiilor economice şi dispersarea teritorială a subunităţilor în unele întreprinderi comerciale mari.

După frecvenţa executării în timp a lucrărilor, fluxul informaţional contabil, poate fi: curent şi periodic.

Fluxul curent de informaţii presupune, în esenţă, culegerea, vehicularea, prelucrarea şi înregistrarea datelor în contabilitatea sintetică şi analitică, precum şi unele analize şi transmiteri operative de informaţii pentru conducere, în cursul perioadei de gestiune, folosind ca procedee contabile: documentaţia, evaluarea, conturile etc.

Partea contabilităţii, privită ca întreg, prin intermediul căreia se realizează fluxul curent de informaţii constituie *contabilitatea curentă.*

Fluxul periodic de informaţii presupune în esenţă, centralizarea, verificarea, generalizarea, analizarea şi transmiterea informaţiilor contabile la utilizatori, la finele perioadelor de gestiune, folosind ca procedee: balanţa de verificare, inventarierea, evaluarea, bilanţul etc.

Partea contabilităţii, privită ca întreg, prin intermediul căreia se realizează fluxul periodic de informaţii constituie *contabilitatea periodică.*

Scanned with CamScanner

În ansamblu, cu prilejul organizării fluxului informațional contabil trebuie avute în vedere, atît normele contabile generale stabilite la nivelul economiei naționale, cît și condițiile tehnico-economice concrete din întreprinderile comerciale la care aceste norme se adaptează, cum sînt: natura și dimensiunile activității desfășurate, amplasarea teritorială a subunităților, gradul de înzestrare a contabilității cu mijloace tehnice moderne etc.

4.3. CARACTERISTICILE ORGANIZATORICE ȘI FUNCȚIONALE ALE FLUXULUI CURENT DE INFORMAȚII CONTABILE

În accepție dinamică de flux, contabilitatea curentă constituie — după cum se știe — acea parte a contabilității, luată ca întreg, prin intermediul căreia se realizează fluxul curent de informații în cursul perioadei de gestiune. În privința volumului lucrărilor de executat, acest flux deține locul preponderent în sectorul financiar-contabil al întreprinderii comerciale. Pentru conducere, fluxul curent de informații contabile — cînd este bine organizat și dotat cu tehnică modernă — formează o sursă prețioasă de informații operative, privind: gradul îndeplinirii principalilor indicatori economico- financiari, modul în care sînt gestionate valorile materiale și bănești etc., ceea ce oferă un temei științific pentru emiterea deciziilor în activitatea de zi cu zi.

În desfășurarea lui, fluxul curent de informații contabile implică mai multe faze dintre care mai principale sînt: culegerea datelor referitoare la operațiile economico-financiare, prelucrarea acestor date în vederea contabilizării, contabilizarea (înregistrarea) operațiilor economico-financiare.

4.3.1. CULEGEREA DATELOR PRIMARE PRIVIND OPERAȚIILE ECONOMICO-FINANCIARE

Faza incipientă a fluxului curent de informații contabile o constituie *culegerea sau recepționarea datelor primare privind operațiile economico-financiare și se realizează prin consemnarea acestor operații în documente (acte scrise) în etalon natural și monetar sau exclusiv monetar, în cronologia efectuării lor, pe baza observării directe.* Documentele folosite sînt denumite **documente primare.**

Culegerea datelor precede ca un moment necesar prelucrarea și contabilizarea lor, avînd un rol important în înfăptuirea obiectivelor contabilității în genere și îndeosebi a celor care privesc apărarea integrității mărfurilor și altor mijloace economice, stabilirea nivelului de realizare și raportare a indicatorilor economico-financiari în mărimi efective, consolidarea autogestiunii economico-financiare etc. Aceasta, deoarece documentele primare permit controlul asupra realității operațiilor desfășurate, al respectării disciplinei de plan și financiare, stabilirea răspunderilor materiale pentru modul de gospodărire a mărfurilor și altor mijloace economice etc. În același timp, ele constituie suportul material al vehiculării datelor în vederea prelucrării și contabilizării, fapt pentru care sînt denumite purtători de date sau informații primare.

Scanned with CamScanner

A organiza culegerea datelor înseamnă, în esență, a se determina în condiții de eficiență și pe baza unor cerințe specifice, asemenea laturi ale procesului de evidență, cum sînt: nomenclatura, conținutul și forma documentelor; factorii responsabili și procedeele de completare a lor; fluxurile și circuitele pe care documentele urmează să le parcurgă; procedeele și factorii responsabili pentru verificarea documentelor etc. Cu prilejul acestei organizări este necesar să se țină seama de: profilul indicatorilor economico-financiari ce se calculează prin intermediul contabilității; acțiunea de raționalizare și simplificare a purtătorilor de date și a circuitelor informaționale; posibilitățile de informare concomitentă a mai multor compartimente funcționale prin datele din aceleași documente; gradul dotării întreprinderilor comerciale cu mijloace moderne de evidență și calcul; necesitatea de a se asigura controlul ulterior asupra activității desfășurate.

Ca nomenclatură, documentele primare sînt variate, ca și operațiile economico-financiare pe care le reflectă. Ele cuprind date cu privire la efectuarea acestor operațiuni justificînd realitatea lor în orice împrejurare, fapt pentru care se numesc **documente justificative** ce constituie temeiul prelucrării și contabilizării datelor, al calculării indicatorilor în mărimi efective, de exemplu: factura pentru mărfurile aprovizionate sau pentru cele vîndute, extrasul de cont pentru încasările și plățile prin bancă, chitanța pentru operațiile cu numerar, bonul pentru materialele eliberate în consum etc.

În privința conținutului, documentele primare cuprind atît date letrice (textuale) prin care se descriu operațiile efectuate, cît și date cifrice (numerice) prin care se determină mărimile modificărilor în masa elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale. Aceste mărimi se pot exprima fie în etalon natural și monetar, fie numai în etalon monetar, în funcție de natura elementelor afectate.

Elaborarea documentelor primare are loc, de obicei, pe formulare tipărite și tipizate, dintre care unele sînt supuse regimului special ca documente de strictă evidență ce nu se pot înstrăina sub nici un motiv. În funcție de gradul mecanizării și automatizării lucrărilor contabile, aceste formulare pot fi: adaptate sau neadaptate la tehnica mecanizată și automatizată de prelucrare. Adaptări mai substanțiale, în acest sens, necesită îndeosebi documentele ale căror date urmează a fi prelucrate la mașini cu perceperea automată, constînd în: așezarea datelor într-o ordine convenabilă perceperii lor de către mașini, codificarea datelor ce urmează a fi percepute etc.

Completarea în spiritul corectitudinii desăvîrșite a acestor formulare are un rol hotărîtor pentru asigurarea unor informații contabile (finale) veridice și pentru combaterea tentativelor de păgubire a avutului obștesc.

Din punct de vedere tehnic, completarea propriu-zisă a documentelor are loc, de regulă, mecanizat sau manual, în funcție de posibilitățile existente. Completarea mecanizată este superioară ca randament, precizie și claritate a datelor. În plus, ea permite obținerea concomitentă a purtătorilor speciali de date, ca de exemplu, banda perforată, urmînd a servi la prelucrări ulterioare a informațiilor. Datorită acestor avantaje, completarea mecanizată a documentelor cunoaște o permanentă extindere. Ca procedee mai frecvente se folosesc: a) completarea la mașini de facturat sau de contabilizat; b) completarea la mașini de scris, cu folosirea asociată a mașinilor de calculat și de adunat.

Scanned with CamScanner

După elaborare, documentele primare, avînd rolul de a vehicula datele în fluxul curent de informații, sînt dirijate potrivit itinerarului ce li s-a stabilit prin graficul circulației documentelor.

În scopul obținerii de informații veridice, anterior dirijării lor în flux, precum și ulterior, documentele primare sînt supuse, la diferite puncte, verificări calitative. După momentul în care se efectuează, această verificare poate fi: a) preventivă, ce are loc înainte de efectuarea operațiilor economico-financiare; b) operativă, care are loc în timpul efectuării operațiilor economico-financiare; c) postoperativă, care se face după executarea operațiilor economico-financiare. După gradul de profunzime, verificarea poate fi: a) de formă (a formei), vizînd calitatea formularelor pe care documentele s-au elaborat, modul de completare etc.; b) matematică, constînd în verificarea exactității calculelor din documente; c) de fond (a fondului), presupunînd stabilirea oportunității, legalității și economicității operațiilor consemnate în documente.

Ca importanță, verificarea sub aspect calitativ a elaborării documentelor primare este cu atît mai evidentă, cu cît este știut că, în fața unor date inițiale greșite nici calculatorul electronic nu va putea asigura prelucrarea și furnizarea de informații corecte. De aceea, se cere cultivarea în cel mai înalt grad a sentimentului de responsabilitate ce trebuie manifestat cu acest prilej de către toți factorii implicați.

4.3.2. PREGĂTIREA ȘI PRELUCRAREA DATELOR ÎN VEDEREA CONTABILIZĂRII

Pentru a se putea efectua în mod eficient contabilizarea și, totodată, *a se obține în timpul cel mai scurt unele informații intermediare necesare organelor de conducere, datele din documentele primare se supun pregătirii și prelucrării prealabile,* ca fază distinctă în fluxul curent de informații contabile. Din această fază rezultă fie „documente centralizatoare", care reunesc datele din mai multe documente primare de același fel prin operații de prelucrare propriu-zisă: calcule, centralizări etc., fie „documente primare pregătite" prin operații adecuate, ca: sortări, verificări, grupări etc. În primul caz, purtătorul de date pentru contabilizare se schimbă, iar în al doilea rămîne același.

Mulțimea și consistența operațiilor de pregătire și prelucrare prealabilă a datelor sînt determinate de anumiți factori, prezenți în munca de evidență și calcul din întreprinderi.

Un prim factor de acest gen îl constituie *volumul lucrărilor repetabile de executat.* În legătură cu acesta, se remarcă faptul că prelucrări propriu-zise necesită, de regulă, datele din documentele primare care privesc operațiile omogene ce se repetă în cursul aceleiași perioade de gestiune. Datele din celelalte documente, care privesc operațiile singulare sau mai puțin repetabile, necesită doar operații de pregătire.

Un alt factor de genul arătat este *tehnica folosită în domeniul contabilizării datelor.* Cînd această tehnică este preponderent manuală, operațiile de pregătire și prelucrare prealabilă sînt mai numeroase, deoarece, prin intermediul lor contabilizarea este substanțial ușurată. Cînd însă tehnica de contabilizare este preponderent mecanizată și auto-

Scanned with CamScanner

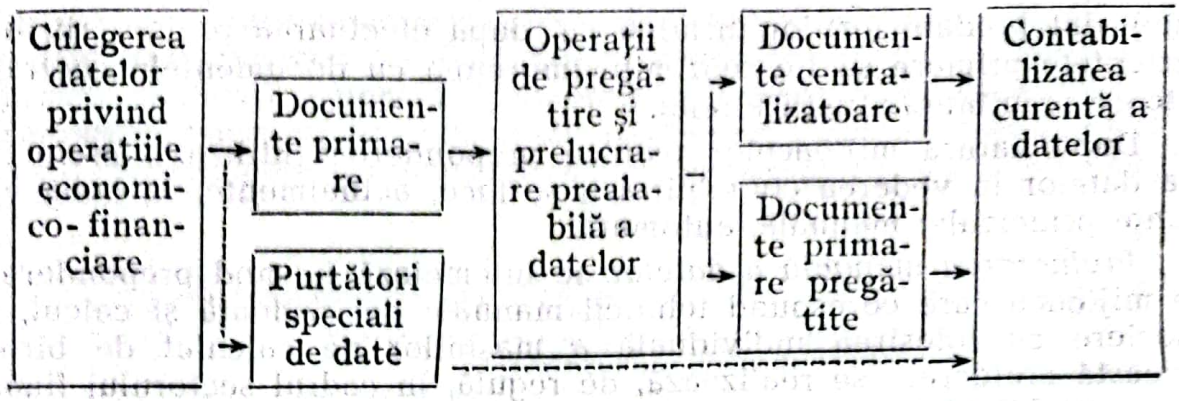


Fig. 4.3. Fluxul pregătirii și prelucrării datelor pentru contabilizare.

matizată, operațiile în cauză sînt mai puțin numeroase, întrucît, o parte din ele, respectiv cele care privesc prelucrarea propriu-zisă (calcule, centralizări etc.), se efectuează direct la mașini ca parte integrantă a contabilizării. Mai mult, prin folosirea purtătorilor speciali de date, obținuți ca „produse secundare" odată cu completarea mecanizată a documentelor primare (banda perforată), operațiile de pregătire și prelucrare prealabilă se pot chiar suprima, deoarece acești purtători servesc atît pentru vehicularea datelor, cît și pentru introducerea lor în mașini.

În condițiile arătate, pregătirea și prelucrarea datelor în vederea contabilizării, ca parte a fluxului curent de informații, se redă schematic în figura 4.3.

A organiza pregătirea și prelucrarea contabilă prealabilă a datelor, înseamnă în esență a stabili, în condiții de eficiență, asemenea aspecte cum sînt: modalitățile de prelucrare și factorii responsabili; fluxurile și circuitele microeconomice ale documentelor supuse pregătirii și prelucrării, ca și ale documentelor centralizatoare rezultate etc.

Modalitățile de prelucrare sînt variate, putîndu-se însă grupa în funcție de anumite criterii, ca: sfera de executare, mijloacele tehnice preponderent utilizate etc.

După sfera de executare, prelucrarea datelor în vederea contabilizării, poate fi: internă și externă.

Prelucrarea internă a datelor are loc în sfera aceleași întreprinderi comerciale care sînt și beneficiarii datelor prelucrate, fiind folosite mijloacele tehnice proprii și personalul întreprinderii. Această modalitate are avantajul obținerii datelor prelucrate pe cale directă și în mod operativ, cu menținerea, fără întrerupere, a documentelor primare în întreprinderile beneficiare, predominînd actualmente, în întreprinderile comerciale din țara noastră, în special în cele mijlocii și mici, și parțial în cele mari.

Prelucrarea externă a datelor are loc în afara întreprinderilor comerciale beneficiare a datelor prelucrate, cu personal și mijloace tehnice aparținînd terților. Această modalitate se folosește, de obicei, de către întreprinderile comerciale mari pentru o parte a datelor culese reprezentînd lucrări cu volum mare de muncă, atunci cînd nu dispun de mijloace tehnice proprii de mare randament. În acest caz, documentele primare grupate în pachete (sau eventual purtătorii speciali de

Scanned with CamScanner

date) sînt predate terților, urmînd ca, după efectuarea prelucrării, documentele primare să fie reprimite împreună cu documentele centralizatoare rezultate (situații finale).

După natura mijloacelor tehnice preponderent utilizate, prelucrarea datelor în vederea contabilizării se face, actualmente, în două variante principale: manuală, automată.

Prelucrarea manuală a datelor se întemeiază în mod preponderent pe mijloace care corespund tehnicii manuale de evidență și calcul, în asociere cu folosirea individuală a mașinilor de calculat de birou. Această prelucrare se realizează, de regulă, în cadrul sectorului financiar-contabil al întreprinderii comerciale, în birourile unde are loc și contabilizarea propriu-zisă, bazată și ea în mod preponderent pe tehnica manuală de execuție, ceea ce are ca rezultat obținerea de „documente centralizatoare manuale" diverse. Ca eficiență, deși presupune o mecanizare parțială, această modalitate nu poate asigura un randament ridicat, ceea ce face ca, pe măsură ce întreprinderile comerciale își sporesc dotarea (cu) sau afilierea (la) mijloace tehnice de evidență și calcul de randament corespunzător, prelucrarea manuală să fie din ce în ce mai limitată.

Prelucrarea automată a datelor presupune a fi folosite cu preponderență echipamente electronice de calcul, avînd ca loc de realizare, în mod obișnuit, centrul de calcul, care este situat în afara întreprinderilor comerciale. În acest caz, circuitul documentelor primare în procesul prelucrării se reduce substanțial, datorită folosirii purtătorilor speciali de date, care se obțin simultan cu completarea documentelor primare la diferite mașini periferice. Datele de prelucrat și programul de prelucrare (ansamblul instrucțiunilor sau comenzilor) se introduc în calculator prin intermediul benzilor perforate, benzilor magnetice, cartelelor perforate etc. În măsura în care datele de prelucrat sînt relativ constante, există posibilități de a se introduce fișierele pe disc cu acces direct. Dacă se are în vedere, de exemplu, calculatorul electronic românesc Felix C 256 X punctul de pornire în organizarea lucrărilor ce urmează să se execute automat îl constituie fișierul de date, cuprinzînd totalitatea caracteristicilor tehnico-economice ale mărfurilor, ambalajelor și altor elemente supuse prelucrării, fixate în suporturi de informații adecvate și codificate corespunzător necesităților prelucrării automate a datelor. Rezultatul prelucrării se concretizează într-o mulțime de situații finale, avînd rolul de documente centralizatoare. Ceea ce trebuie remarcat însă în cazul acestei modalități de prelucrare, este că spre deosebire de celelalte modalități de prelucrare a datelor pentru contabilizare, ea favorizează în mai mare măsură tratarea integrată a datelor contabile ca un proces unic, incluzînd și contabilizarea propriu-zisă, pe măsură ce se crează condiții în acest sens.

Deosebit de modalitățile prezentate, care actualmente predomină, prelucrarea datelor în vederea contabilizării se poate efectua și prin alte modalități constînd în diverse combinații ale mijloacelor tehnice moderne de evidență și calcul.

În încheierea lucrărilor de pregătire și prelucrare a datelor, sau în asociere directă cu ele are loc „contarea pe documente", ca operație deosebit de importantă pentru asigurarea unei contabilizări corecte. În cazul prelucrării manuale, contarea se realizează prin specificarea pe do-

Scanned with CamScanner

cumentele centralizatoare sau pe cele primare pregătite, ori pe note de contabilitate speciale, a formulelor contabile, ca modele de principiu pentru dirijarea generală a contabilizării datelor. În cazul prelucrării automate, operația de contare se realizează chiar prin programul mașinii, care execută grupajul operațiilor economico-financiare pe conturi.

4.3.3. CONTABILIZAREA CURENTĂ A DATELOR; FORMELE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

După pregătire și prelucrare prealabilă, datele privind operațiile economico-financiare se supun mai departe contabilizării (înregistrării în evidența contabilă), ca fază finală a fluxului curent de informații. Prin intermediul ei, cînd se face uz de o tehnică adecvată, se creează posibilități multiple atît pentru informarea operativă a organelor de conducere asupra activității comerciale desfășurate în scopul fundamentării și emiterii reciziilor optime în dinamica procesului circulației mărfurilor, cît și pentru verificarea, sintetizarea, generalizarea și analizarea periodică a informațiilor contabile, în vederea fundamentării și adoptării deciziilor corespunzătoare.

În mod practic, contabilizarea datelor are loc potrivit unor forme de înregistrare contabilă. Prin **formă de înregistrare contabilă** *se înțelege ansamblul organizat al mijloacelor de lucru (registre, fișe, situații, etc.), avînd la bază o concepție unitară de armonizare și o anumită tehnică de calcul și evidență, destinat să asigure reflectarea și calculul contabil în dinamică, cronologic și sistematic, sintetic și analitic, pe perioade de gestiune separate.*

În decursul timpului, odată cu dezvoltarea forțelor de producție și a activității economice în genere, formele de înregistrare contabilă au cunoscut continue perfecționări și dezvoltări de la inferior la superior. Tendințele principale au constat în trecerea de la forma registrelor legate la aceea a registrelor nelegate, precum și de la forma jurnalului unic, la forma jurnalelor multiple, iar în ultimul timp, trecerea de la tehnica de execuție manuală la tehnica mecanizată și automatizată. Efectele acestor perfecționări se concretizează în așezarea pe baze mai raționale a diviziunii muncii contabile, creșterea productivității muncii în acest domeniu, obținerea în volum sporit și cu mai multă operativitate a informațiilor necesare conducerii economico-sociale etc.

În condițiile economiei socialiste, conceperea formelor de înregistrare contabilă constituie o latură a normării contabile, fiind elaborate mai multe asemenea forme cu recomandarea de a fi aplicate în diferite ramuri (subramuri) ale economiei.

Formele de înregistrare contabilă recomandate a se aplica în prezent în întreprinderile comerciale, ținînd seama de specific, sînt: forma de înregistrare maestru-șah, forma de înregistrare pe jurnale, forma de înregistrare adaptată mașinilor de contabilizat, forma de înregistrare electronică. Aceste forme de înregistrare implică folosirea de mijloace de lucru proprii, care îndeplinesc funcții determinate și au anumite corelații, după cum urmează:

Forma de înregistrare contabilă maestru-șah presupune ca mijloace de lucru principale: jurnalul de înregistrare, fișele sintetice șah, fișele analitice.

Scanned with CamScanner

FIŞA SINTETICĂ ŞAH Denumirea contului: . . . . . luna . . . . . 19 . .	Codul contului	DEBIT CREDIT	Pagina . . . . .

Nr. din jurn. de înreg.	Data operaţiei	Suma	CONTURI CORESPONDENTE						

Fig. 4.4. Modelul fişei de cont sintetic în forma de înregistrare contabilă maestru-şah.

Jurnalul de înregistrare este destinat să asigure reflectarea cronologică a operaţiilor economico-financiare. Periodic, în cadrul lui, se determină suma rulajelor, care reprezintă o cifră de control ce se confruntă cu rulajul total, debitor şi creditor al conturilor din balanţa de verificare sintetică, cu care este necesar să coincidă.

Fişele sintetice şah asigură reflectarea sistematică a operaţiilor economico-financiare în contabilitatea sintetică. Aceste fişe conţin corespondenţele conturilor sub forma structurii „şah", prin care se creează posibilităţi importante de verificare şi analiză a informaţiilor contabile. Pentru fiecare cont sintetic se folosesc cîte două fişe: una pentru debit, cuprinzînd şi o desfăşurare a valorilor pe conturi corespondente creditoare şi alta pentru credit, cuprinzînd desfăşurarea valorilor pe conturi corespondente debitoare. Modelul unei asemenea fişe rezultă din figura 4.4. Corespunzător ciclului contabil în flux, în mod periodic, totalurile rulajelor din fişele sintetice şah se preiau în balanţa de verificare a conturilor sintetice şi de aici în bilanţ.

Pentru organizarea contabilităţii analitice, în cadrul acestei forme de înregistrare se folosesc fişe de conturi analitice, care pot fi cantitativ-valorice sau exclusiv valorice, în funcţie de etaloanele utilizate pentru măsurarea şi exprimarea elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale care necesită reflectare analitică. Modelul unei fişe de cont analitic, cantitativ-valorică, rezultă din figura 4.5. Din fişele conturilor analitice, totalurile se preiau — la perioade stabilite — în balanţele de verificare analitice, care au rolul să coreleze datele cu cele din conturile sintetice.

FIŞA DE CONT ANALITIC a materialului / produsului, mărfii	Unit. de măsură . . . . . , Preţ unitar . . . . . ,	COD	Magazia . . . . . , Simbol cont	Pag.

Data 19...	Document		Cantitate			Valoare			Simbol cont coresp.
	Felul	Nr.	Intrată	Ieşită	Stoc	Debit	Credit	Sold	

Fig. 4.5. Modelul fişei de cont analitic în expresie cantitativ-valorică.

Scanned with CamScanner

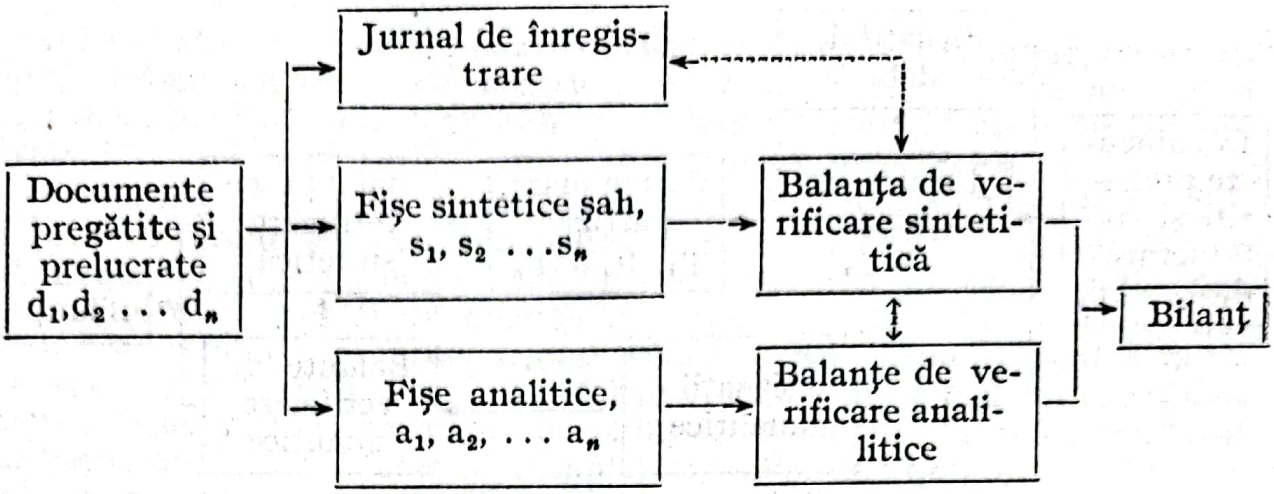


Fig. 4.6. Fluxul de principiu al datelor în forma de înregistrare contabilă maestru-şah.

În aceste condiţii, fluxul de principiu al datelor în forma de înregistrare contabilă maestru-şah se redă în figura 4.6.

Forma de înregistrare contabilă pe jurnale are ca mijloace de lucru principale: jurnalele pentru creditul conturilor şi cartea-mare.

Jurnalele pentru credit servesc pentru reflectarea cronologică a operaţiilor economico-financiare pe grupuri de conturi înrudite (conturi de mijloace băneşti, conturi de mărfuri etc.) sau, uneori, pe conturi singulare (Furnizori). Ele sînt concepute ca jurnale de credit ale conturilor în care se reflectă, înainte de toate, datele privind creditul acestor conturi (rulaje creditoare). Totodată, datele în cauză se desfăşoară pe conturi corespondente debitoare, sub forma structurii-şah. Pentru unele conturi ale căror solduri necesită determinări operative la nivelul contabilităţii sintetice, pe lîngă jurnale, se folosesc situaţii de debit ale căror date se corelează cu cele din jurnale (de exemplu, conturile de mijloace băneşti). Modelul unui jurnal de credit rezultă din figura 4.7. La finele perioadelor de gestiune rulajele conturilor din jurnale se însumează şi se preiau în cartea-mare.

Cartea-mare este destinată pentru a reflecta în mod sistematic operaţiile economico-financiare în contabilitatea sintetică. În acest scop, totalurile rulajelor debitoare şi creditoare ale tuturor conturilor din jurnale se transferă, la finele perioadelor de gestiune, în cartea-mare la partizi separate deschise pe conturi sintetice. Pe baza acestor date se pot calcula rulajele cumulate de la începutul anului şi soldurile conturilor. Corespunzător ciclului contabil în flux, din cartea-mare datele sînt preluate apoi în balanţa de verificare a conturilor sintetice şi de aici în bilanţ.

JURNAL pentru creditul contului:				Form . . . . . LUNA 19							
Nr. rd.	Ziua înreg.	Document	Text	CONTURI CORESPONDENTE DEBITOARE						Rulaj creditor	Nr. rd.

Fig. 4.7. Model de jurnal pentru creditul conturilor.

Scanned with CamScanner

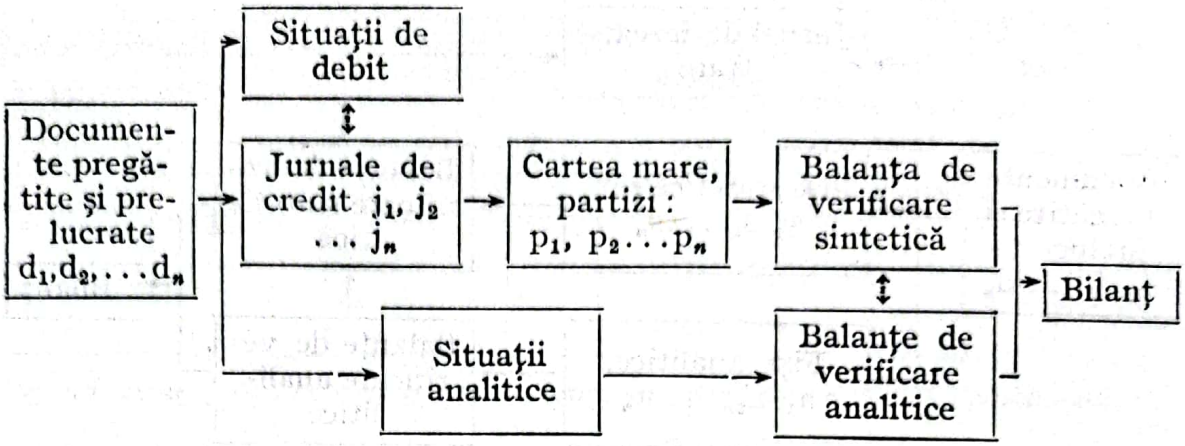


Fig. 4.8. Fluxul de principiu al datelor în forma de înregistrare contabilă pe jurnale.

Pentru organizarea contabilităţii analitice, ţinînd seama de mulţimea elementelor şi frecvenţa operaţiilor de reflectat, se folosesc, de regulă, situaţiile contabile analitice, iar uneori chiar jurnalele de credit.

În aceste condiţii, fluxul de principiu al datelor în forma de înregistrare contabilă pe jurnale rezultă din figura 4.8.

Forma de înregistrare adaptată la maşinile de contabilizat implică utilizarea unor mijloace de lucru similare celor prezentate, cu deosebirea că acestea sînt adaptate executării lucrărilor la maşini. Astfel, pentru reflectarea cronologică se folosesc „jurnale multiple" care cuprind atît debitul, cît şi creditul conturilor, iar pentru reflectarea sistematică, fişele de cont sintetice şi analitice, fără a avea structură şah. Atît jurnalele, cît şi fişele de cont sînt de mai multe tipuri, în funcţie de genurile operaţiilor pentru a căror reflectare sînt destinate. O caracteristică deosebită a acestei forme de înregistrare contabilă se referă la faptul că, reflectarea cronologică şi sistematică se realizează concomitent prin suprapunerea fişei de cont cu jurnalul. Pentru aceasta, se cere ca jurnalele şi fişele de cont să dispună în parte de o structură comună.

Ca avantaje principale ale acestei forme de înregistrare, se remarcă: a) asigurarea unei strînse corelări între reflectarea cronologică şi sistematică, ca şi între reflectarea sintetică şi analitică; b) folosirea directă pentru înregistări a datelor din documentele pregătite, care se reflectă document cu document, fără a mai fi necesare documente intermediare.

Forma de înregistrare contabilă electronică, aflată în prezent în curs de conturare, urmează să se realizeze sub forma unei combinaţii între forma de înregistrare maestru-şah şi forma de înregistrare pe jurnale, cu folosirea calculatorului electronic. În cadrul acesteia, drept mijloace de lucru necesare pentru realizarea contabilităţii sintetice, sînt: notele de contabilitate — prin care se asigură contarea tuturor operaţiilor economico-financiare din cursul lunii; cartelele perforate — în care se transpun formulele contabile din notele de contabilitate prin perforare; listingurile — cuprinzînd datele de intrare obţinute la calculator în baza cartelelor perforate ale lunii curente şi a cartelelor de „precedent". În aceste listinguri conturile se imprimă în ordinea crescîndă a codurilor. După fiecare cont, calculatorul confirmă existenţa sa în fişier şi înregistrarea valorii corespunzătoare în acesta, iar în final

Scanned with CamScanner

se redau valorile debitoare și creditoare ale formulei contabile, care evident, trebuie să fie egale pentru a fi creat fișierul. Odată memorată în calculator, formula contabilă constituie fișierul de bază ce asigură prelucrări contabile variate cu obținerea de situații finale.

Principalele situații finale ce se obțin, în cazul de față, în conformitate cu programul calculatorului, sînt: a) recapitulația notelor de contabilitate, avînd rolul jurnalului de înregistrare destinat reflectării cronologice a operațiilor economico-financiare; b) situația conturilor sintetice, redată sub forma fișelor sintetice șah, separat pentru debitul și creditul fiecărui cont, cu defalcarea rulajului pe conturi corespondente; c) balanța de verificare a conturilor sintetice (cu patru egalități) în baza căreia, trimestrial, se completează bilanțul contabil cu situațiile lui anexe sau, lunar, situația principalilor indicatori economico-financiari. Operativitatea în efectuarea acestor lucrări este deosebit de mare, dacă se are în vedere chiar numai faptul că rularea întregului program în vederea obținerii situației conturilor sintetice și a balanței de verificare sintetice durează circa 15 minute.

În ansamblu, prin extinderea folosirii calculatorului electronic în contabilitate, se asigură perfecționarea tuturor laturilor fluxului curent și periodic de informații contabile. În acest context, o etapă dezvoltată a fluxului curent de informații o constituie telegestiunea (gestiunea la distanță), care presupune telecomunicarea informațiilor de la diferite puncte periferice la centrul de calcul, unde urmează a se prelucra datele. Această formă de contabilitate scurtează simțitor circuitele informaționale și face posibilă emiterea rapidă a deciziilor în situații neprevăzute, prin accesul direct și imediat la sursa de informație și prin sporirea caracterului operativ și previzional al contabilității. În acest sens, se poate presupune că telegestiunea va fi aplicată în mod eficient, de pildă, la marile întreprinderi comerciale care desfac mărfuri prin subunități dispersate teritorial.

4.3.4. CLASAREA ȘI PĂSTRAREA PURTĂTORILOR DE INFORMAȚII PRIMARE ȘI CONTABILE

Documentele purtătoare de date, după ce au parcurs fluxul curent de informații, îndeplinind funcțiile pentru care au fost elaborate, precum și celelalte mijloace de lucru contabile ce corespund formelor de înregistrare, după utilizarea lor potrivit destinației, se clasează, adică se aranjează într-o anumită ordine strict determinată, în scopul bunei păstrări și a fructificării pe mai departe a informațiilor pe care le conțin. Se realizează, cu alte cuvinte, o stocare a informației.

Clasarea purtătorilor de informații primare și contabile este reglementată prin instrucțiuni speciale, în care sînt stabilite criteriile de grupare și păstrare. În funcție de perioada și locul unde se realizează, clasarea poate fi: provizorie și definitivă.

Clasarea provizorie se realizează pentru o perioadă relativ scurtă în dosarele arhivei curente din cadrul compartimentelor funcționale (serviciul de contabilitate, biroul financiar etc.), urmînd ca purtătorii de informații să mai fie utilizați pentru nevoile curente.

Scanned with CamScanner

Clasarea definitivă se realizează la arhiva generală a întreprinderii comerciale, pentru o perioadă mai lungă, după ce purtătorii de informaţii şi-au îndeplinit funcţiile curente şi s-au rezolvat defintiv problemele la care se referă.

Termenele de păstrare a purtătorilor de informaţii primare şi contabile variază în funcţie de natura şi importanţa lor, fiind precizate prin dispoziţii legale în vigoare.

Scanned with CamScanner

II

Contabilitatea activităţii întreprinderilor comerciale

5

CONTABILITATEA MĂRFURILOR LA ÎNTREPRINDERILE COMERCIALE CU RIDICATA

5.1. FUNCŢIILE CONTABILITĂŢII MĂRFURILOR

Obiectivele principale ale celui de al VII-lea plan cincinal în domeniul circulaţiei mărfurilor stabilite prin *Legea pentru adoptarea Planului naţional unic de dezvoltare economico-socială a României în perioada 1981—1985*, constau în:

— creşterea volumului total al desfacerilor de mărfuri în anul 1985 faţă de 1980 cu 26,6 la sută;

— sporirea consumului mediu pe locuitor la principalele produse industriale şi agroalimentare.

O contribuţie importantă la înfăptuirea politicii Partidului Comunist Român de dezvoltare continuă a circulaţiei mărfurilor aduc întreprinderile cu ridicata. În aceste unităţi contabilitatea mărfurilor are următoarele funcţii: funcţia de reflectare a existenţei şi mişcării mărfurilor; funcţia de legătură între plan şi activitatea curentă; funcţia de calcul a rezultatelor din vînzarea mărfurilor şi funcţia informaţională.

Funcţia de reflectare a existenţei şi mişcării mărfurilor se concretizează în culegerea şi prelucrarea informaţiilor primare, în vederea obţinerii unor indicatori ai circulaţiei mărfurilor între care mai importanţi sînt: stocul de mărfuri, aprovizionarea cu mărfuri şi volumul vînzărilor de mărfuri.

Activitatea economică a întreprinderilor cu ridicata se desfăşoară pe bază de plan, care cuprinde următorii indicatori: volumul vînzărilor de mărfuri, stocul de mărfuri, viteza de circulaţie a mărfurilor şi acoperirea cu mărfuri.

Funcţia de legătură între plan şi activitatea curentă desfăşurată de întreprinderea cu ridicata constă în asigurarea unei concordanţe depline între indicatorii circulaţiei mărfurilor obţinuţi prin procedee contabile şi aceeaşi indicatori prevăzuţi în plan. Această concordanţă pre-

Scanned with CamScanner

supune unitatea de evaluare și de conținut a indicatorilor circulației mărfurilor atît în planificare, cît și în contabilitate. De asemenea, funcția de legătură constă în furnizarea de informații contabile necesare fundamentării planului și în urmărirea îndeplinirii lui.

Funcția de calcul a rezultatelor din vînzarea mărfurilor, privită prin prisma concepției economice a Partidului Comunist Român asupra rolului beneficiului în economia națională, reprezintă scopul esențial al contabilității mărfurilor. În întreprinderile cu ridicata această funcție se realizează prin calcularea beneficiilor sau a pierderilor din vînzarea mărfurilor.

Creșterea complexității activității comerciale, cerințele planificării și conducerii economice impun să se acorde o atenție din ce în ce mai mare aspectelor informaționale ale activității umane în procesul muncii și în adoptarea deciziilor de natură să contribuie la progresul și buna funcționare a întreprinderilor comerciale.

În viziunea Partidului Comunist Român, conducerea științifică a activității economice a întreprinderilor comerciale nu se poate asigura pe bază de intuiție și empirism. Perfecționarea metodelor de gestiune implică utilizarea unui număr mare de indicatori economici-financiari, cunoașterea conținutului și a metodologiei de calcul a acestora.

Un rol important în determinarea valorilor indicatorilor necesari conducerii științifice a activității economice a întreprinderilor comerciale îl are contabilitatea mărfurilor. Se poate afirma, fără riscul de a exagera, că la baza conducerii activității economice și a actului de decizie se află informația contabilă, că orice analiză economică referitoare la această activitate este fondată pe informații contabile. Privită din acest punct de vedere, informația contabilă devine o componentă inseparabilă a actului de decizie.

Funcția informațională a contabilității mărfurilor constă în furnizarea de indicatori în expresie valorică care să permită cunoașterea multilaterală a realității, să ofere posibilitatea fundamentării științifice a deciziilor pe toate treptele organizatorice și să asigure o largă bază informațională pentru elaborarea planului și a prognozelor economice.

Realizarea acestei funcții depinde, în ultimă instanță, de capacitatea de înțelegere a datelor furnizate de contabilitate, de modul de interpretare și de utilizare a acestor date în elaborarea deciziilor.

5.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII SINTETICE A MĂRFURILOR

5.2.1. FACTORII ECONOMICI CARE INFLUENȚEAZĂ ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII SINTETICE A MĂRFURILOR

În întreprinderile cu ridicata organizarea contabilității sintetice a mărfurilor este influențată, în principal, de doi factori economici: activitatea comercială și evaluarea stocurilor de mărfuri.

Scanned with CamScanner

În economia noastră socialistă activitatea întreprinderilor cu ridicata se desfăşoară în mod planificat. Circuitul comercial al mărfurilor de la producător la întreprinderile comerciale cu ridicata şi de la acestea la întreprinderile comerciale cu amănuntul se înfăptuieşte pe bază de contract.

Contractele economice, ca instrument de planificare, asigură realizarea planurilor anuale ale întreprinderilor comerciale cu ridicata. De asemenea, prin contractele economice se reglementează schimbul de activităţi între întreprinderile producătoare şi cele comerciale în vederea îndeplinirii sarcinilor decurgînd din planul naţional unic.

Activitatea comercială a întreprinderilor cu ridicata constă în achiziţionarea cu ridicata a mărfurilor şi stocarea lor în vederea formării fondului de marfă ce urmează a fi vîndut întreprinderilor cu amănuntul.

Stocul de mărfuri reprezintă, din punct de vedere economic, cantitatea de bunuri de larg consum existentă în întreprinderea comercială cu ridicata.

Mărimea stocurilor de mărfuri existente în depozitele cu ridicata este supusă unor modificări continue, ca urmare a mişcării rezultate din operaţiile economice efectuate de depozite. Deşi sînt numeroase, mişcările stocului de mărfuri pot fi reduse la două categorii: flux de intrare şi flux de ieşire a mărfurilor. Aceste două categorii de fluxuri formează fluxul mărfurilor, prezentat sinoptic în figura 5.1.

Pentru a reflecta în contabilitatea sintetică a mărfurilor activitatea comercială desfăşurată de depozitele cu ridicata este necesar ca organizarea acesteia să ţină seama de fluxul mărfurilor. În sistemul informaţional contabil, fluxul mărfurilor poate fi reprezentat potrivit schemei din figura 5.2.

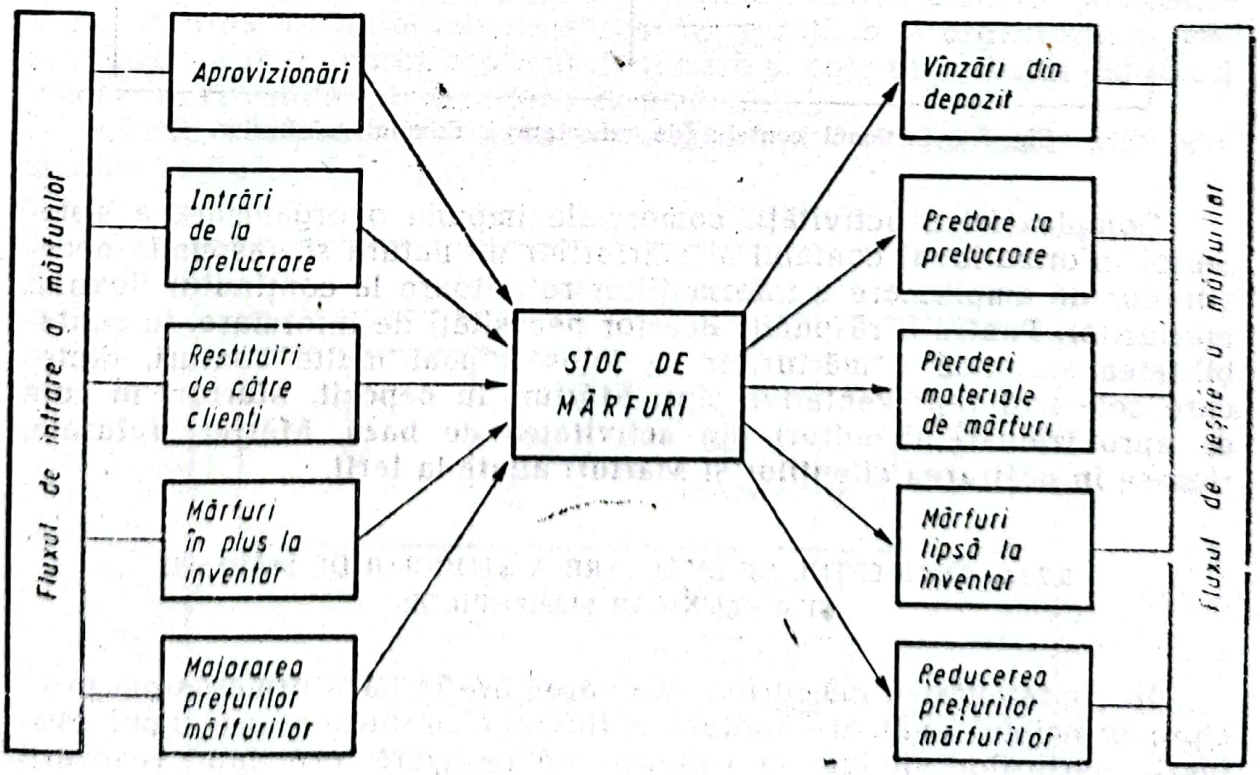


Fig. 5.1. Fluxul mărfurilor

Scanned with CamScanner

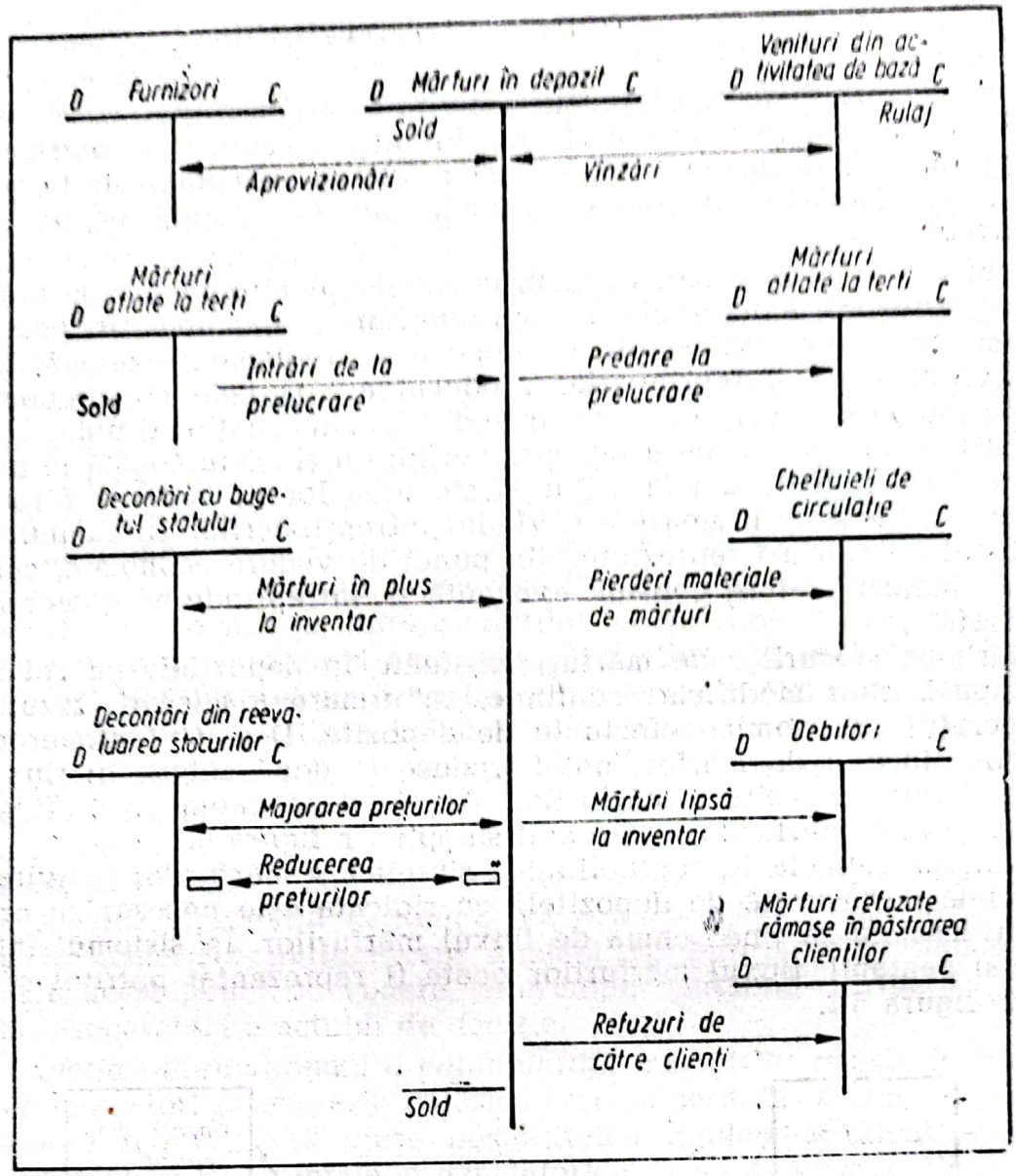


Fig. 5.2. Sistemul contabil de reflectare a fluxului mărfurilor.

Complexitatea activității comerciale impune o organizare a sistemului informațional contabil al mărfurilor de natură să răspundă necesităților de amplificare a informațiilor referitoare la conținutul fluxului mărfurilor. Pentru a răspunde acestor necesități de informare, în contabilitatea sintetică a mărfurilor se folosesc mai multe conturi, dintre care cele mai reprezentative sînt: **Mărfuri în depozit, Mărfuri în curs de aprovizionare, Venituri din activitatea de bază, Mărfuri refuzate, rămase în păstrarea clienților și Mărfuri aflate la terți.**

5.2.1.2. CONCEPTUL DE EVALUARE A STOCULUI DE MĂRFURI ȘI A FLUXULUI MĂRFURILOR

În contabilitatea mărfurilor evaluarea are la bază următoarele principii: principiul evaluării unitare a fluxului mărfurilor, principiul evaluării mărfurilor vîndute la valoarea de realizare, principiul realizării veniturilor din vînzarea mărfurilor și principiul evaluării stocurilor de

Scanned with CamScanner

mărfuri la costul efectiv. Primele trei principii se aplică în contabilitatea curentă, iar ultimul principiu își găsește aplicabilitatea la reflectarea în bilanț a stocurilor de mărfuri.

Întrucît evaluarea mărfurilor are o strînsă legătură cu sistemul de prețuri din economia națională, în continuare, se prezintă categoriile de prețuri și conținutul lor și, pe această bază, procedeele de evaluare a mărfurilor.

a. *CATEGORIILE DE PREȚURI ALE MĂRFURILOR ȘI ELEMENTELE LOR COMPONENTE*

Sistemul de prețuri ale produselor alimentare și nealimentare cuprinde următoarele categorii de prețuri: prețuri de producție, prețuri de livrare și prețuri cu amănuntul.

Prețul de producție este prețul care revine unităților producătoare pentru produsele livrate întreprinderilor și organizațiilor economice de stat, cooperatiste și obștești în scopuri productive, investiții, reparații curente și capitale. Acest preț este format din suma costurilor de producție la care se adaugă beneficiul unității producătoare.

Prețul de livrare este prețul la care circulă mărfurile între unitățile producătoare și întreprinderile cu ridicata.

Elementele componente ale acestui preț sînt prețul de producție, impozitul pe circulația mărfurilor și alte prelevări la bugetul de stat (diferențe bugetare). În relațiile ei economice cu întreprinderile cu amănuntul, întreprinderea cu ridicata practică prețuri de livrare care cuprind prețul de producție, impozitul pe circulația mărfurilor, alte prelevări la buget și cota din rabatul (adaosul) comercial cuvenită verigii cu ridicata.

Prețul cu amănuntul este prețul practicat de întreprinderile cu amănuntul la desfacerea produselor destinate aprovizionării populației și la vînzarea lor unităților de stat și cooperatiste și organizațiilor obștești. Acest preț cuprinde prețul de livrare și cota din rabatul (adaosul) comercial cuvenită întreprinderii cu amănuntul.

Grafic, componentele prețului cu amănuntul al mărfurilor sînt prezentate în figura. 5.3.

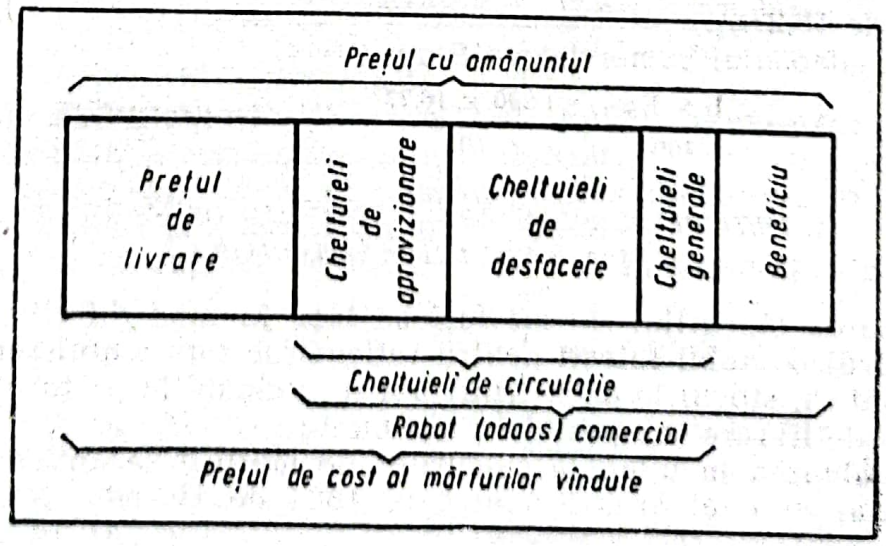


Fig. 5.3. Componentele prețului cu amănuntul.

Scanned with CamScanner

b. RABATUL (ADAOSUL) COMERCIAL, COMPONENTĂ A PREȚULUI DE VÎNZARE AL MĂRFURILOR

Rabatul (adaosul) comercial reprezintă acea parte a prețului de vînzare al mărfurilor destinată acoperirii cheltuielilor normate de desfacere a mărfurilor și asigurării unui beneficiu întreprinderilor cu ridicata și cu amănuntul. Rabatul se stabilește de organele competente în cote procentuale sau sume fixe, pe produse și grupe de produse, odată cu fixarea prețurilor de vînzare ale mărfurilor.

Rabatul comercial se utilizează în mod curent la majoritatea produselor alimentare și nealimentare și se stabilește în cote procentuale la produsele care au fixate prețuri cu amănuntul. Suma rabatului comercial se determină pe baza formulei:

$$Rc = \frac{A \times Kr}{100} \qquad (1)$$

în care:

Rc reprezintă suma rabatului comercial;
A — prețul cu amănuntul al mărfii;
Kr — coeficientul de rabat comercial.

Exemplul 1. Un produs are fixat prețul cu amănuntul de 1 500 lei și cota de rabat de 14%.

Suma rabatului comercial se va calcula astfel:

$$Rc = \frac{A \times Kr}{100} = \frac{1\,500 \times 14}{100} = 210 \text{ lei.}$$

Adaosul comercial se practică la o gamă redusă de produse și se stabilește în sumă fixă la tona de produse sau în cote procentuale aplicate la prețul de livrare. În cazul folosirii cotelor procentuale, suma adaosului comercial se calculează cu ajutorul formulei:

$$Ac = \frac{L \times Ka}{100} \qquad (2)$$

în care:

Ac reprezintă suma adaosului comercial;
L — prețul de livrare;
Ka — coeficientul de adaos comercial

Exemplul 2. Un produs are stabilit prețul de livrare de 1290 lei și cota de adaos de 16,27%.

Suma adaosului comercial va fi de:

$$Ac = \frac{L \times Ka}{100} = \frac{1\,290 \times 16{,}27}{100} = 210 \text{ lei (rotunjit).}$$

c. METODE DE EVALUARE A STOCULUI DE MĂRFURI ȘI A FLUXULUI MĂRFURILOR

Evaluarea stocurilor de mărfuri se face în mod diferit, în funcție de procedeul contabil folosit pentru reflectarea lor, contul sau bilanțul.

În conturi, stocurile de mărfuri pot fi evaluate la prețul de producție, prețul de livrare sau prețul cu amănuntul.

La evaluarea în bilanț a stocurilor de mărfuri se aplică principiul fundamental al evaluării, formulat în 1884 de Herman Veit Simon[1],

[1] E. Schmalenbach, *Le bilan dynamique*. Dunod, Paris, 1961, pag. 10.

Scanned with CamScanner

unanim acceptat pe plan mondial, potrivit căruia mărfurile sînt evaluate la prețul de cost efectiv. În țara noastră, acest preț este format din prețul de cumpărare la care se adaugă cheltuielile de transport și de păstrare și pierderile materiale în limita normelor, aferente stocului de mărfuri.

În practica contabilă, pentru evaluarea intrărilor și ieșirilor de mărfuri se pot folosi: metoda evaluării constante; metoda prețului mediu unitar ponderat; metoda prețului mediu unitar global ponderat; metoda prețului unitar de cumpărare al zilei; metoda epuizării succesive a stocurilor de mărfuri.

Metoda evaluării constante

Această metodă este utilizată în situația în care mărfurile sînt reflectate în contabilitate cantitativ-valoric, ca unități distincte. Atît intrările de mărfuri, cît și mărfurile ieșite sînt evaluate după această metodă, la același preț unitar.

Metoda evaluării constante este cea mai larg utilizată, întrucît, în cadrul ei, se folosesc ca prețuri de evaluare atît la intrarea mărfurilor, cît și la ieșirea lor, prețurile cu amănuntul, care sînt constante pe perioade relativ îndelungate și determinarea lor nu necesită calcule suplimentare.

Metoda prețului mediu unitar ponderat

Aplicarea acestei metode este recomandabilă în cazul în care un produs este cumpărat la prețuri diferite, iar în contabilitate acesta nu este individualizat în funcție de prețurile de cumpărare. Tehnica de evaluare folosită în cadrul acestei metode este următoarea:

Intrările de mărfuri sînt evidențiate la prețul de cumpărare al fiecărui lot.

Ieșirile de mărfuri sînt înregistrate la prețul mediu unitar ponderat, calculat după fiecare lot de mărfuri intrat în întreprindere.

Prețul mediu unitar ponderat (P.M.U.P.) se determină pe baza următoarei relații matematice:

$$\text{P.M.U} = \frac{\text{Sold precedent + Valoarea lotului intrat}}{\text{Stoc precedent + Cantitatea lotului intrat}} \qquad (3)$$

Prețul mediu obținut din calcul este aplicat asupra tuturor mărfurilor ieșite, pînă la următoarea intrare de mărfuri care va modifica acest preț. De asemenea, stocul de mărfuri rămas după fiecare ieșire este evaluat la același preț mediu unitar ponderat.

Exemplu. La un depozit de mărfuri au loc următoarele operații economice:

1. IX.	Stoc	10 tone a 1800 lei tona;
7. IX.	Vînzări	5 tone;
8. IX.	Achiziții	6 tone a 1900 lei tona;
10. IX.	Vînzări	3 tone;
12. IX.	Vînzări	4 tone;
20. IX.	Achiziții	3 tone a 2000 lei tona;
26. IX.	Vînzări	2 tone.

Scanned with CamScanner

Data	Indicatori	Cantitatea	Valoarea	Prețul mediu unitar ponderat
1.IX	Stoc	10	18 000	1 800
7.IX	Vînzări	5	9 000	1 800
7.IX	Stoc	5	9 000	1 800
8.IX	Achiziții	6	11 400	—
8.IX	Stoc	11	20 400	1 854,50
10.IX	Vînzări	3	5 563,50	1 854,50
10.IX	Stoc	8	14 836,50	1 854,50
12.IX	Vînzări	4	7 418	1 854,50
12.IX	Stoc	4	7 418,50	1 854,50
20.IX	Achiziții	3	6 000	—
20.IX	Stoc	7	13 418,50	1 916,90
26.IX	Vînzări	2	3 833,80	1 916,90
26.IX	Stoc	5	9 584,70	1 916,90

Fig. 5.4. Evaluarea mărfurilor ieșite și a stocului de mărfuri la prețul mediu unitar ponderat după fiecare intrare.

Evaluarea mărfurilor ieșite și a stocului de mărfuri după această metodă se poate urmări în figura 5.4. Metoda prezentată poate fi utilizată fără dificultăți în condițiile unei frecvențe reduse a intrărilor de mărfuri.

Metoda prețului mediu unitar global ponderat

Folosirea acestei metode are loc în situația cumpărării aceluiași produs, în cursul lunii, la prețuri diferite, cu o mare frecvență a intrărilor și fără a fi individualizat în contabilitate în raport de prețurile la care a fost cumpărat. Evaluarea fluxului mărfurilor, după această metodă, se face astfel: Fiecare lot de marfă intrat în depozit este reflectat în contabilitate la prețul la care a fost cumpărat. Ieșirile de mărfuri sînt evidențiate, în cursul lunii, numai în etalon natural.

Pentru calcularea, la sfîrșitul lunii, a valorii mărfurilor ieșite se determină prețul mediu unitar global ponderat, pe baza următoarei formule:

$$P.M.U.G.P. = \frac{Mo + \Sigma Mi}{So + \Sigma Qi} \qquad (4)$$

Termenii formulei au următoarele semnificații:

Mo este soldul inițial al mărfii;
Mi — valoarea mărfurilor intrate în cursul lunii;
So — stocul inițial al mărfii;
Qi — cantitatea intrată în cursul lunii.

Valoarea mărfurilor ieșite se stabilește, folosind formula:

$$M.E. = P.M.U.G.P. \times \Sigma QE \qquad (5)$$

în care:

M.E. este valoarea mărfurilor ieșite în cursul lunii;
QE — cantitatea ieșită în cursul lunii.

Scanned with CamScanner

Utilizînd datele din exemplul precedent, cantitatea ieşită şi stocul final de mărfuri vor fi evaluate astfel:

$$P.M.U.G.P. = \frac{18\,000 + (11\,400 + 6\,000)}{10 + (6 + 3)} = 1863{,}04 \text{ lei};$$

$$M.E. = (5 + 3 + 4 + 2) \times 1863{,}04 = 26082{,}56 \text{ lei};$$

$$\text{Stocul final} = [18\,000 + (11\,400 + 6\,000)] - 26\,082{,}56 = 9\,317{,}55 \text{ lei}.$$

Metoda preţului unitar de cumpărare al zilei

Potrivit acestei metode fluxul mărfurilor se evaluează în felul următor:

Fiecare intrare de mărfuri este înregistrată la preţul de cumpărare, în vigoare la data achiziţionării lotului de mărfuri. În cursul lunii, ieşirile sînt evaluate la preţul de cumpărare al zilei în care se livrează marfa. La sfîrşitul lunii, stocul rămas se evaluează la preţul de cumpărare practicat la data evaluării.

Întrucît preţurile de cumpărare luate în calcul la ieşirea loturilor de mărfuri diferă de preţurile la care acestea au fost evaluate la intrare, stocul contabil va avea o valoare diferită de aceea a stocului evaluat la preţul de cumpărare al zilei. Diferenţa valorică rezultată poate fi negativă, în cazul micşorării preţurilor de cumpărare, şi pozitivă, în situaţia creşterii acestor preţuri. Regularizarea diferenţelor valorice se face astfel: cele negative micşorează valoarea stocului de mărfuri, cele pozitive majorează această valoare.

În figura 5.5. se prezintă un model de evaluare după această metodă, folosind aceleaşi date ca şi în exemplificările anterioare.

Data	Indicatori	Cantitatea	Preţul unitar	Valoarea
1.IX	Stoc	10	1 800	18 000
7.IX	Vînzări	5	1 800	9 000
7.IX	Stoc	5	1 800	9 000
8.IX	Achiziţii	6	1 900	11 400
8.IX	Stoc	11	—	20 400
10.IX	Vînzări	3	1 900	5 700
10.IX	Stoc	8	—	14 700
12.IX	Vînzări	4	1 900	7 600
12.IX	Stoc	4	—	7 100
20.IX	Achiziţii	3	2 000	6 000
20.IX	Stoc	7	—	13 100
26.IX	Vînzări	2	2 000	4 000
26.IX	Stoc	5	—	9 100
30.IX	Regularizare diferenţă valorică pozitivă (intrare)	—	—	900
30.IX	Stoc evaluat la preţul zilei	5	2 000	10 000

Fig. 5.5. Evaluarea mărfurilor ieşite şi a stocului de mărfuri la preţul unitar de cumpărare al zilei.

Scanned with CamScanner

Metoda epuizării succesive a stocurilor de mărfuri

Aplicarea acestei metode este condiționată de cunoașterea prețului de cumpărare al diferitelor mărfuri, grupate într-o anumită ordine cronologică, la care va fi evaluată fiecare marfă ieșită și fiecare marfă rămasă în stoc. În funcție de ordinea cronologică în care sînt epuizate loturile de mărfuri intrate, se folosesc pentru evaluare două variante ale acestei metode și anume:

a) evaluarea mărfurilor ieșite la prețul de cumpărare al mărfurilor celor mai vechi aflate în stoc;

b) evaluarea loturilor de mărfuri ieșite la prețul de cumpărare al mărfurilor recent intrate în stoc.

Prima variantă este cunoscută sub denumirea de metoda FIFO, iar varianta a doua sub denumirea de metoda LIFO.

Metoda FIFO

Potrivit acestei metode fluxul mărfurilor este evaluat astfel:

Loturile de mărfuri intrate sînt evaluate la prețurile lor de cumpărare. Fiecare ieșire de mărfuri este considerată ca provenind din lotul cel mai vechi și, în consecință, evaluată la prețul de cumpărare al acestui lot. În continuare, mărfurile ieșite sînt evaluate, pe măsura epuizării succesive a stocului de mărfuri, la prețul de cumpărare a intrărilor următoare de mărfuri.

Folosind aceleași date ca în exemplele precedente, evaluarea fluxului mărfurilor după această metodă poate fi urmărită în figura 5.6.

Data	Indicatori	Cantitatea	Prețul unitar	Valoarea
1.IX	Stoc	10	1 800	18 000
7.IX	Vînzări (din stocul de la 1.IX)	5	1 800	9 000
7.IX	Stoc	5	1 800	9 000
8.IX	Achiziții	6	1 900	11 400
8.IX	Stoc	11 : 5 6	1 800 1 900	20 400
10.IX	Vînzări (din stocul de la 1.IX)	3	1 800	5 400
10.IX	Stoc	8 : 2 6	1 800 1 900	15 000
12.IX	Vînzări (2t. din stocul de la 1.IX + 2t. din intrarea de la 8.IX)	4 : 2 2	1800 1 900	7 400
12.IX	Stoc (din secolul de la 8.IX)	4	1 900	7 600
20.IX	Achiziții	3	2 000	6 000
20.IX	Stoc	7 : 4 3	1 900 2 000	13 600
26.IX	Vînzări (din intrarea de la 8.IX)	2	1 900	3 800
26.IX	Stoc (2t. din intrarea de la 8.IX + 3 t. din intrarea de la 20.IX)	5 : 2 3	1 900 2 000	9 800

Fig. 5.6. Evaluarea mărfurilor ieșite și a stocului de mărfuri după metoda FIFO.

Scanned with CamScanner

Metoda LIFO

În cazul acestei metode mărfurile intrate se evaluează la același preț ca și la celelalte metode prezentate. Mărfurile ieșite sînt însă considerate ca aparținînd lotului de mărfuri cel mai recent intrat în depozit și evaluate la prețul acestuia. În continuare, ieșirile de mărfuri se consideră ca fiind făcute în contul stocului de mărfuri imediat precedent și evaluate la același preț.

Metoda de evaluare după această metodă se poate urmări în figura 5.7, în care s-au păstrat datele folosite în exemplele anterioare.

Concluziile care se desprind din compararea rezultatelor celor două metode de evaluare pot fi rezumate astfel;

Variantele metodei epuizării succesive a stocurilor de mărfuri sînt complexe și implică necesitatea cunoașterii permanente a compoziției stocului de mărfuri.

Ambele variante au efecte extreme asupra stocului de mărfuri: în cazul metodei FIFO mărfurile ieșite sînt evaluate la prețuri de cumpărare vechi, iar stocul de mărfuri la prețul de cumpărare actual; în cazul metodei LIFO mărfurile ieșite sînt evaluate la prețuri de cumpărare actuale, în timp ce stocul de mărfuri este evaluat la un preț de cumpărare vechi.

Metodele de evaluare analizate sînt excelente din punct de vedere principial, însă este deosebit de important de a ști pînă la ce punct pot prezenta date exacte.

Data	Indicatori	Cantitatea	Prețul unitar	Valoarea
1.IX	Stoc	10	1 800	18 000
7.IX	Vînzări (din stocul de la 1.IX)	5	1 800	9 000
7.IX	Stoc	5	1 800	9 000
8.IX	Achiziții	6	1 900	11 400
8.IX	Stoc	11 : 5 6	1 800 1 900	20 400
10.IX	Vînzări (din intrarea de la 8.IX)	3	1 900	5 700
10.IX	Stoc	8 : 5 3	1 800 1 900	14 700
12.IX	Vînzări (3t. din intrarea de la 8.IX + 1 t. din stocul de la 1.IX)	4 : 3 1	1 900 1 800	7 500
12.IX	Stoc (din stocul de la 1.IX)	4	1 800	7 200
20.IX	Achiziții	3	2 000	6 000
20.IX	Stoc	7 : 4 3	1 800 2 000	13 200
26.IX	Vînzări (din intrarea de la 20.IX)	2	2 000	4 000
26.IX	Stoc (4t. din stocul de la 1.IX + 1 t. din intrarea de la 20.IX)	5 : 4 1	1 800 2 000	9 200

Fig. 5.7. Evaluarea mărfurilor ieșite și a stocului de mărfuri după metoda LIFO.

Scanned with CamScanner

Denumirea metodelor de evaluare	Stoc inițial + total intrări	Total ieșiri	Abateri în evaluarea ieșirilor (%)	Stoc final	Abateri în evaluarea stocului (%)
Metoda FIFO	35 400	25 600	100	9 800	100
Metoda prețului mediu unitar ponderat	35 400	25 815	100,8	9 585	97,8
Metoda prețului mediu unitar global ponderat	35 400	26 083	101,8	9,317	95
Metoda prețului zilei	36 300	26 300	102,7	10,000	102
Metoda LIFO	35 400	26 200	102,3	9 200	93,8

Fig. 5.8. Tablou comparativ al rezultatelor metodelor de evaluare a stocului de mărfuri și a fluxului mărfurilor.

Pentru a răspunde acestei cerințe, în figura 5.8. se face o confruntare a rezultatelor evaluării în raport de metodele folosite.

Organizarea contabilității sintetice a mărfurilor este direct influențată de prețurile la care sînt evaluate mărfurile. Astfel, în cazul evaluării mărfurilor la prețul cu amănuntul, în afară de contul **Mărfuri în depozit**, se va utiliza și contul **Rabat sau adaos comercial**, care va reflecta diferența între prețul cu amănuntul și prețul de livrare al mărfurilor. În situația în care mărfurile sînt evaluate la prețul de producție sau la prețul de livrare, contul **Rabat sau adoas comercial** nu se mai folosește.

5.2.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII SINTETICE A MĂRFURILOR

5.2.2.1. CONTABILITATEA FLUXULUI DE INTRARE A MĂRFURILOR DETERMINAREA INDICATORULUI „VOLUMUL APROVIZIONĂRILOR CU MĂRFURI"

Calcularea indicatorului „Volumul aprovizionărilor cu mărfuri", cu ajutorul informațiilor pe care le poate furniza contabilitatea parcurge următoarele faze: colectarea sistematică de date cantitative, prelucrarea și interpretarea acestor date în cadrul unui ansamblu de tehnici contabile.

În prima fază, referitoare la colectarea datelor, se cercetează informațiile, se triază purtătorii primari de informații după diferite criterii și se grupează operațiile consemnate în acești purtători de informații în ordinea cronologică a efectuării lor (data și perioada).

Datele cantitative sînt colectate din purtătorii primari de informații privitori la aprovizionarea cu mărfuri. Drept purtători primari de informații servesc actele de livrare ale furnizorilor, cum ar fi: facturile, avizele de expediere, documentele întocmite de cărăuși, ca: scrisorile de trăsură, conosamentele, foile de parcurs și documentele întocmite de întreprinderea cu ridicata, și anume: delegația, procesele-verbale de

Scanned with CamScanner

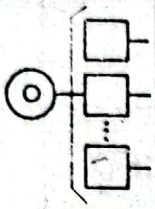
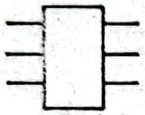
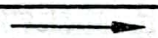
Simboluri	Semnificația convențională a simbolurilor	Simboluri	Semnificația convențională a simbolurilor
	Crearea unui document care nu circulă		Staționarea documentului
	Document care va circula după creare		Verificarea documentului
	Numărul de exemplare în care se întocmește documentul creat		Intrarea documentului din afara sistemului
			Preluarea de date de pe un document și înscrierea lor în alt document
	Exemplare ale documentului, supuse unor operații comune, potrivit simbolului operației din dreptunghi		Înregistrarea datelor din document în evidența tehnic-operativă
	Trecerea documentului		Verificarea și înregistrarea datelor din document în contabilitate
	Adăugarea de date pe un document creat anterior		Arhivarea documentului

Fig. 5.9. Simboluri mnemonice pentru grafice de circulație a purtătorilor primari de informații.

deschiderea vagoanelor, confirmările de primire și transport, procesele-verbale de sistare a recepției, notele de recepție și constatare de diferențe și fișele de recepție-calculație.

Pentru a reda într-o formă modernă numărul de exemplare în care se întocmesc documentele enumerate și circulația lor, în figura 5.9. se indică simbolurile mnemonice folosite la reprezentarea grafică a circulației purtătorilor primari de informații.

În figura 5.10 se prezintă circulația purtătorilor primari de informații referitoare la aprovizionarea cu mărfuri a depozitelor cu ridicata.

Datele purtătorilor primari de informații referitoare la aprovizionarea cu mărfuri, intrate în sistemul contabil, sînt supuse unor prelucrări speciale. În această fază, privitoare la prelucrarea informațiilor, are loc verificarea datelor, se efectuează contarea documentelor, adică transpunerea în limbaj contabil a operațiilor economice, și se face înregistrarea cronologică și sistematică a datelor.

În final, rezultatele prelucrării sînt înregistrate în situații contabile specifice fiecărei forme de prelucrare a datelor, ca de exemplu: fișe de conturi sintetice și jurnale, în cazul prelucrării manuale sau la mașini de contabilizat și facturat, tabulograme și imprimante de conturi sintetice, dacă prelucrarea se face la mașini cu cartele perforate sau la calculatoare electronice.

Datele referitoare la aprovizionarea cu mărfuri sînt grupate, cronologic, în contul **230 Mărfuri în depozit**, subcont **230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata.** După conținutul economic, acest cont face parte din clasa conturilor mijloacelor economice, grupa conturilor mijloacelor cir-

Scanned with CamScanner

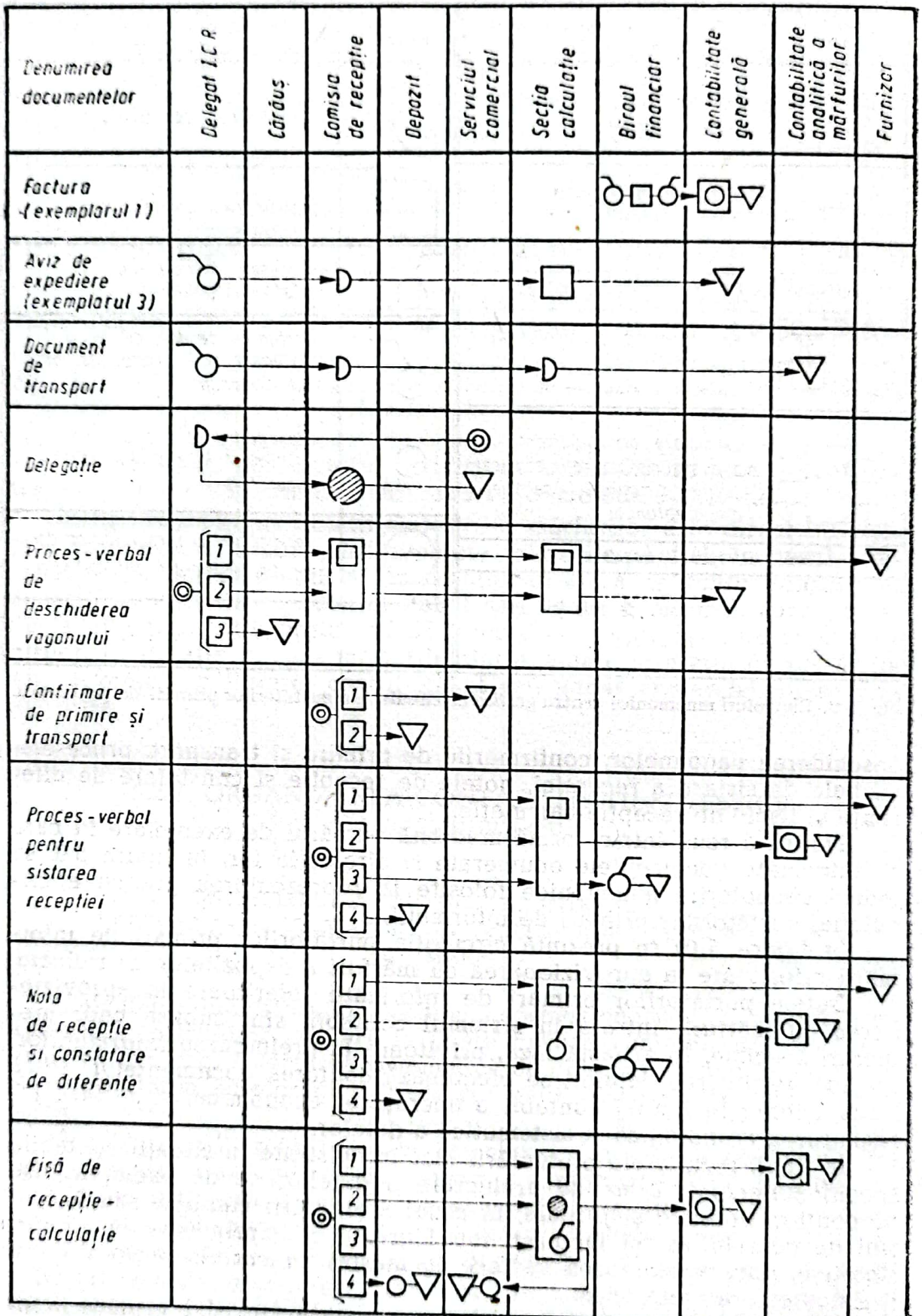


Fig. 5.10. Graficul circulației purtătorilor primari de informații privind aprovizionarea cu mărfuri a depozitelor cu ridicata.

Scanned with CamScanner

culante materiale, iar după funcţia contabilă este un cont de activ. Conţinutul său este prezentat în tabelul 5.1.

Tabelul 5.1

DEBIT	230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata	CREDIT
— Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori. — Intrări de mărfuri de la prelucrare. — Valoarea mărfurilor constatate în plus la inventariere. — Corectarea valorii stocului de mărfuri cu diferenţele rezultate din majorarea preţurilor (în negru) şi din reducerea preţurilor (în roşu)		— Valoarea mărfurilor vîndute prin rulaj de depozit, la sfîrşitul lunii. — Trimiterea unor mărfuri la prelucrare. — Valoarea mărfurilor constatate lipsă la inventariere. — Refuzarea de către clienţi a unor mărfuri livrate (în negru) şi restituirea lor (în roşu).
Soldul debitor reflectă valoarea stocului de mărfuri existent la sfîrşitul unei perioade de gestiune.		

Fluxul mărfurilor şi stocul de mărfuri sînt evaluate în acest cont (potrivit principiului evaluării unitare) la preţul cu amănuntul.

Întrucît în contul **230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata** evaluarea fluxului mărfurilor şi a stocului de mărfuri se face la preţul cu amănuntul, metoda contabilităţii foloseşte, pentru reflectarea diferenţei între preţul cu amănuntul şi preţul de livrare, contul **239 Rabat sau adaos comercial, subcont 239.01 Rabat sau adaos aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata.** În tabelul 5.2. se prezintă conţinutul economic al

Tabelul 5.2

DEBIT	239.01. Rabat sau adaos aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata	CREDIT
— Rabatul cedat cumpărătorului, la facturarea mărfurilor vîndute. — Rabatul mediu reţinut de întreprinderea comercială cu ridicata, aferent mărfurilor vîndute, la descărcarea contului de mărfuri. — Rabatul aferent mărfurilor trimise la prelucrare sau constatate lipsă la inventariere.		— Rabatul aferent mărfurilor cumpărate de la furnizori, intrate de la prelucrare şi constatate în plus la inventariere. — Diferenţa de rabat rezultată din majorarea preţurilor (în negru) şi din reducerea preţurilor (în roşu).
		Soldul creditor reprezintă rabatul aferent mărfurilor existente în stoc.

contului 239.01. După conţinutul economic acest cont face parte din clasa conturilor mijloacelor economice, grupa conturilor mijloacelor circulante, categoria conturilor rectificative ale mijloacelor circulante, iar după funcţia contabilă este un cont de pasiv.

Aprovizionarea cu mărfuri a întreprinderii comerciale cu ridicata, în cazul recepţionării imediate a mărfurilor, este reflectată în sistemul contabil potrivit schemei din figura 5.11.

Scanned with CamScanner

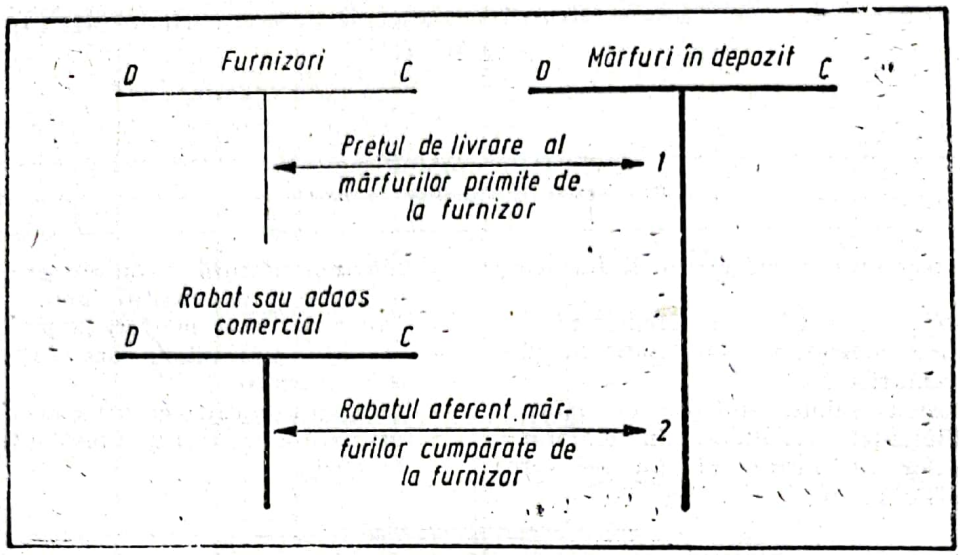


Fig. 5.11. Reprezentarea contabilă a aprovizionării cu mărfuri în ipoteza recepționării lor imediate.

În unele situații, mărfurile pot fi livrate de furnizor, însă nu sosesc la depozit pînă la sfîrșitul lunii; în alte cazuri, mărfurile sosesc la depozit dar recepționarea lor se poate face în termen de 7 zile de la data primirii lor, dacă nu sînt mărfuri ușor alterabile. În ambele ipoteze, cumpărarea mărfurilor este reflectată în contul **234 Mărfuri în curs de aprovizionare, subconturi 234.03 Mărfuri expediate de furnizori dar nesosite și 234.05 Mărfuri sosite în curs de recepționare.** După conținutul economic acest cont face parte din clasa conturilor mijloacelor economice, grupa conturilor mijloacelor circulante, iar după funcția contabilă este un cont de activ. În acest cont mărfurile sînt evaluate la prețul cu amănuntul. Conținutul economic al contului **Mărfuri în curs de aprovizionare** este redat în tabelul 5.3.

Tabelul 5.3

DEBIT	234 Mărfuri în curs de aprovizionare	CREDIT
— Valoarea mărfurilor nerecepționate. — Valoarea ambalajelor aferente mărfurilor nerecepționate. — Cheltuielile de transport trecute în factura furnizorului.	— Valoarea mărfurilor recepționate efectiv. — Valoarea ambalajelor aferente mărfurilor recepționate. — Înregistrarea cheltuielilor incluse în factura furnizorului pentru mărfurile cumpărate. — Valoarea mărfurilor și a ambalajelor constatate lipsă la recepție.	
Soldul debitor reprezintă valoarea mărfurilor în curs de aprovizionare, inclusiv ambalajele și cheltuielile facturate.*		

Rabatul comercial aferent mărfurilor aflate în curs de aprovizionare este evidențiat în contul **239 Rabat sau adaos comercial,** subcont 239.07 **Rabat sau adaos aferent mărfurilor expediate de furnizori dar nesosite,** care are conținutul economic prezentat în tabelul 5.4.

Scanned with CamScanner

Tabelul 5.4

DEBIT	239.07 Rabat sau adaos aferent mărfurilor expediate de furnizori dar nesosite	CREDIT
— Rabatul mărfurilor recepționate și al celor constatate lipsă la recepție.	— Rabatul aferent mărfurilor nerecepționate.	
	Soldul creditor reflectă rabatul aferent mărfurilor aflate în curs de aprovizionare.	

Grafic, aprovizionarea cu mărfuri a depozitelor cu ridicata, în situația utilizării contului **Mărfuri în curs de aprovizionare,** se prezintă în figura 5.12.

La sfîrșitul lunii, pentru determinarea indicatorului „Volumul aprovizionărilor cu mărfuri" se însumează datele din contul **Mărfuri în depozit,** privind aprovizionările de la furnizori.

Faza a treia, interpretarea informațiilor obținute în urma prelucrării datelor privind aprovizionarea cu mărfuri, permite valorificarea informației contabile în concordanță cu obiectivele care se au în vedere. În această fază informația contabilă este utilizată în forma în

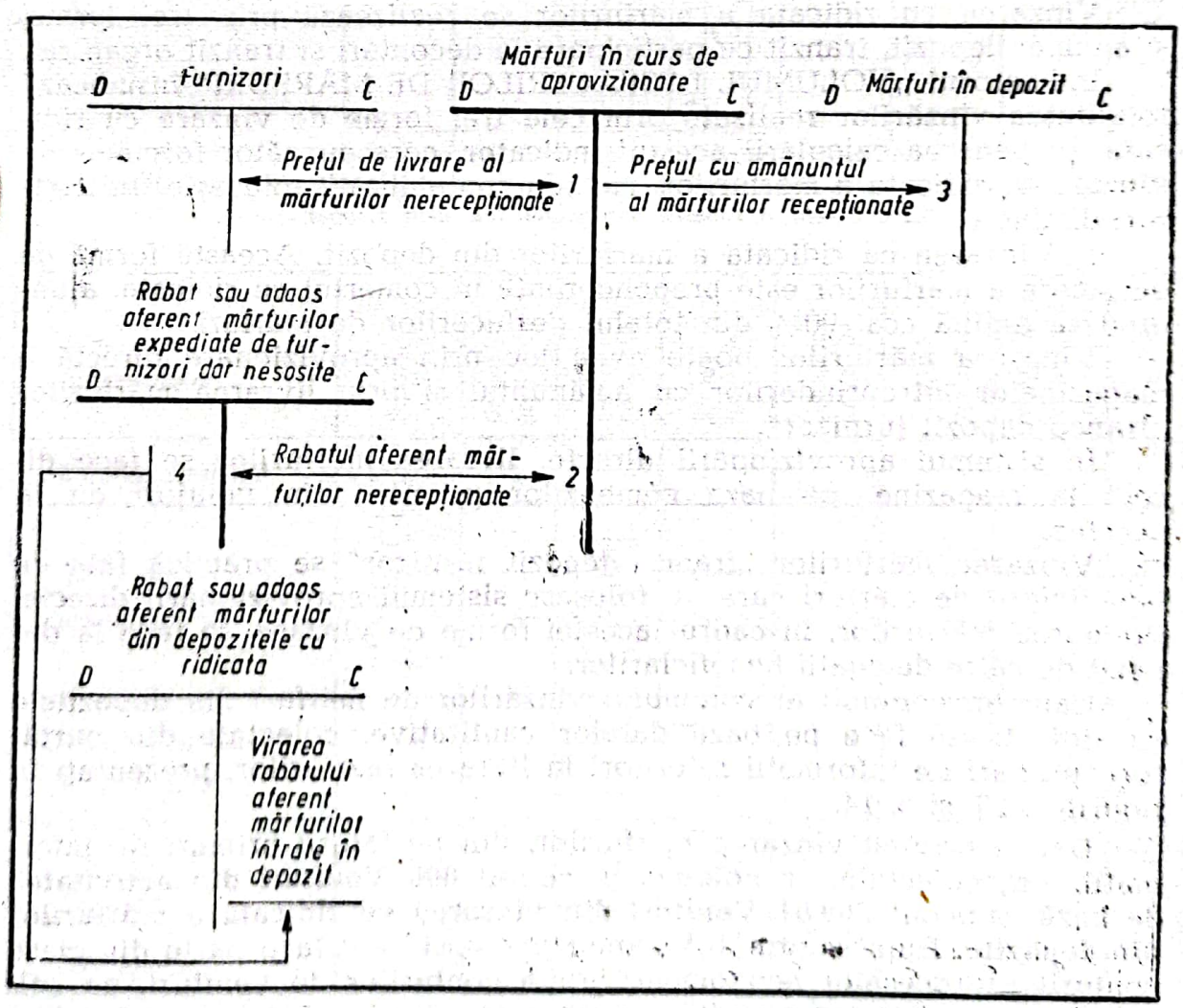


Fig. 5.12. Reprezentarea contabilă a aprovizionării cu mărfuri, în ipoteza nerecepționării lor imediate.

Scanned with CamScanner

care a fost obținută sau este supusă unor noi prelucrări, prin folosirea unor metode, ca: metoda ratelor, algebra matricială, metoda modelelor, reprezentărilor grafice etc. Această fază este descrisă în paragraful 5.4.

Pe lîngă aprovizionările cu mărfuri, care dețin ponderea cea mai mare în volumul total al intrărilor, stocul de mărfuri din depozit mai este influențat în sensul creșterii de o suită de alte operații economice. Din categoria operațiilor economice care formează indicatorul „ALTE INTRĂRI DE MĂRFURI" fac parte: primirea mărfurilor de la prelucrare, restituirea de către clienți a mărfurilor refuzate, constatarea de mărfuri în plus la inventariere și majorarea prețurilor de vînzare ale stocurilor de mărfuri.

5.2.2.2. CONTABILITATEA FLUXULUI DE IEȘIRE A MĂRFURILOR DETERMINAREA INDICATORULUI „VOLUMUL DESFACERILOR DE MĂRFURI"

Volumul vînzărilor constituie, alături de cheltuielile de circulație și beneficiu, unul din cei trei indicatori principali, care caracterizează activitatea întreprinderilor comerciale cu ridicata.

Pentru acest considerent, vînzările de mărfuri nu sînt reflectate, în cursul lunii, ca ieșiri, direct în creditul contului **Mărfuri în depozit,** ci sînt evidențiate într-un cont separat.

Vînzarea cu ridicata a mărfurilor se realizează prin trei forme, și anume: depozit, tranzit cu participare la decontări și tranzit organizat.

Indicatorul „VOLUMUL DESFACERILOR DE MĂRFURI" însumează totalitatea vînzărilor realizate prin cele trei forme de vînzare cu ridicata. În vederea calculării acestui indicator, corespunzător formelor de vînzare cu ridicata a mărfurilor, metoda contabilității folosește trei conturi distincte.

1. Vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozit. Această formă de desfacere a mărfurilor este preponderentă în comerțul cu ridicata, ajungînd să dețină cca. 90% din totalul desfacerilor de mărfuri.

Vînzarea mărfurilor poate avea loc prin aprovizionare directă a magazinelor întreprinderilor cu amănuntul și prin livrarea mărfurilor „franco depozit furnizor".

În sistemul aprovizionării directe, livrarea mărfurilor se face direct la magazine, pe baza comenzilor primite prin voiajori de la acestea.

Vînzarea mărfurilor „franco depozit furnizor" se practică față de beneficiarii de mărfuri care nu folosesc sistemul aprovizionării directe. Preluarea mărfurilor, în cadrul acestei forme de vînzare, se face la depozit de către delegații beneficiarilor.

Calculul contabil al volumului vînzărilor de mărfuri din depozitele cu ridicata se face pe baza datelor cantitative, colectate din purtătorii primari de informații referitori la livrarea mărfurilor, prezentați în figurile 5.13. și 5. 14.

Datele privind vînzarea mărfurilor, din purtătorii primari de informații, sînt colectate, cronologic, în contul **600 Venituri din activitatea de bază,** subcont **600.01 Venituri din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite.** După conținutul economic, acest cont face parte din clasa conturilor proceselor economice, grupa conturilor de venituri, de calculație a rezultatelor activității economice, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional.

Scanned with CamScanner

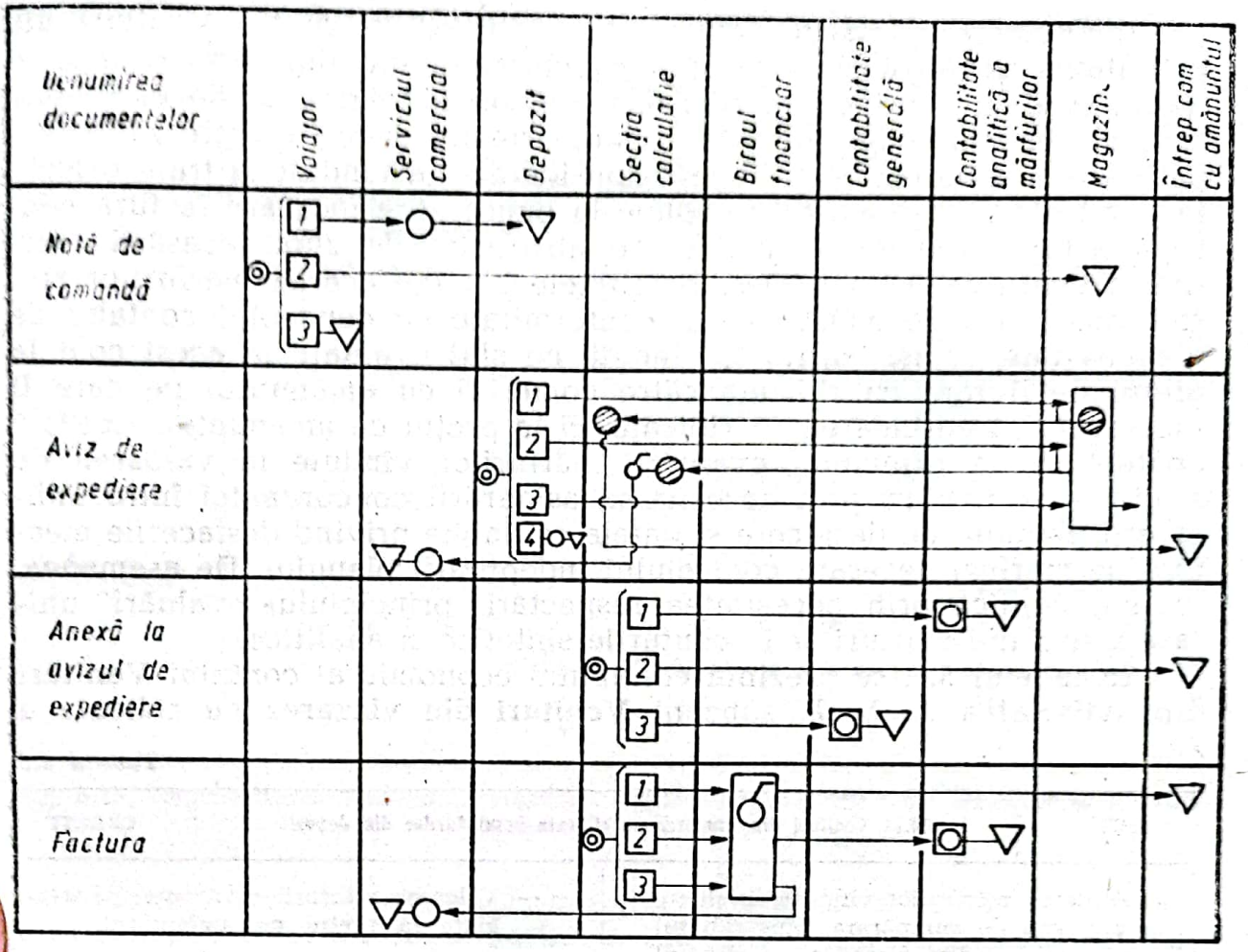


Fig. 5.13. Graficul circulației purtătorilor primari de informații privind vînzarea mărfurilor din depozit prin aprovizionarea directă a magazinelor.

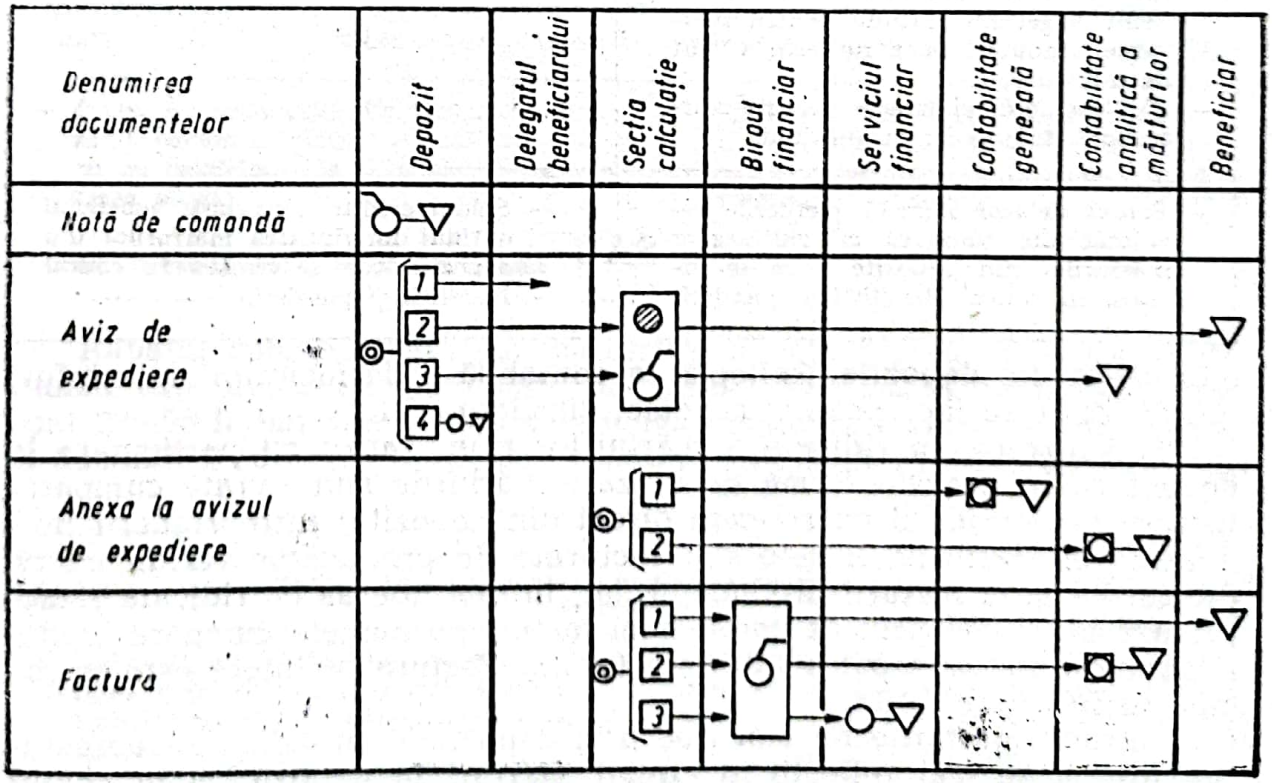


Fig. 5.14. Graficul circulației purtătorilor primari de informații privind vînzarea mărfurilor franco-depozitul furnizorului.

Scanned with CamScanner

Reflectarea mărfurilor expediate clienţilor în contul **Venituri din activitatea de bază** se face cu respectarea unuia din principiile evaluării, şi anume: principiul realizării veniturilor, formulat de E. Schmalenbach, în anul 1908. Potrivit acestui principiu, care integrează anticipaţiile în evaluare, mărfurile sînt considerate ca vîndute şi transformate în venit din ziua în care se depune la bancă spre încasare factura pentru mărfurile expediate, făcîndu-se abstracţie de ziua încasării efective a contravalorii lor. Deşi rezultatele din desfacerea mărfurilor sînt relevate în contul menţionat în conformitate cu conceptul contabil de obiectivitate, totuşi mărfurile vîndute nu sînt evaluate în acest cont la preţul de livrare cu ridicata către comerţul cu amănuntul pe care îl încasează întreprinderea cu ridicata, ci la preţul cu amănuntul. Această abatere de la principiul evaluării mărfurilor vîndute la valoarea de realizare se explică prin necesitatea asigurării concordanţei între indicatorii planului de desfacere şi datele contabile privind desfacerile efective de mărfuri necesară controlului îndeplinirii planului. De asemenea, se mai explică prin necesitatea respectării principiului evaluării unitare a fluxului mărfurilor în conturile sintetice şi analitice.

În tabelul 5.5. se prezintă conţinutul economic al contului **Venituri din activitatea de bază**, subcont **Venituri din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite.** Reflectarea contabilă a desfacerilor de mărfuri din depozite se face potrivit schemei din figura 5.15.

Tabelul 5.5

DEBIT	600.01 Venituri din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite	CREDIT
— Valoarea mărfurilor vîndute, evaluate la preţul de cumpărare, plus rabatul comercial cedat clienţilor, la sfîrşitul lunii, cu prilejul înregistrării ieşirii mărfurilor prin vînzare. — Impozitul pe circulaţia mărfurilor cuvenit bugetului statului pentru mărfurile vîndute, dacă nu este vărsat de industrie. — Cheltuielile de circulaţie aferente mărfurilor vîndute în cursul lunii.		— Valoarea mărfurilor vîndute, evaluate la preţul cu amănuntul.
— Soldul debitor reflectă pierderile rezultate din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite, care se virează în contul Beneficii şi pierderi.	SAU	— Soldul creditor exprimă beneficiul obţinut din vînzarea mărfurilor din depozite, care se virează în contul Beneficii şi pierderi.

2. Vînzarea cu ridicata a mărfurilor prin tranzit cu participare la decontări. În această formă de vînzare mărfurile sînt livrate cumpărătorilor întreprinderii cu ridicata direct din depozitul întreprinderii producătoare. Mărfurile livrate sînt facturate de producător verigii cu ridicata. Pe baza facturii producătorului, întreprinderea cu ridicata refacturează mărfurile prin emiterea unei facturi pe numele cumpărătorului, adăugînd cota de rabat a I.C.R. de 0,25%. Factura se întocmeşte şi circulă ca în figura 5.13.

Întrucît mărfurile nu mai trec prin depozitele cu ridicata, cumpărarea lor nu se mai reflectă în contul **Mărfuri în depozit**, ci în contul **234 Mărfuri în curs de aprovizionare** subcont **234.01 Mărfuri în tranzit cu participare la decontări.** Deşi caracterizarea generală a acestui cont

Scanned with CamScanner

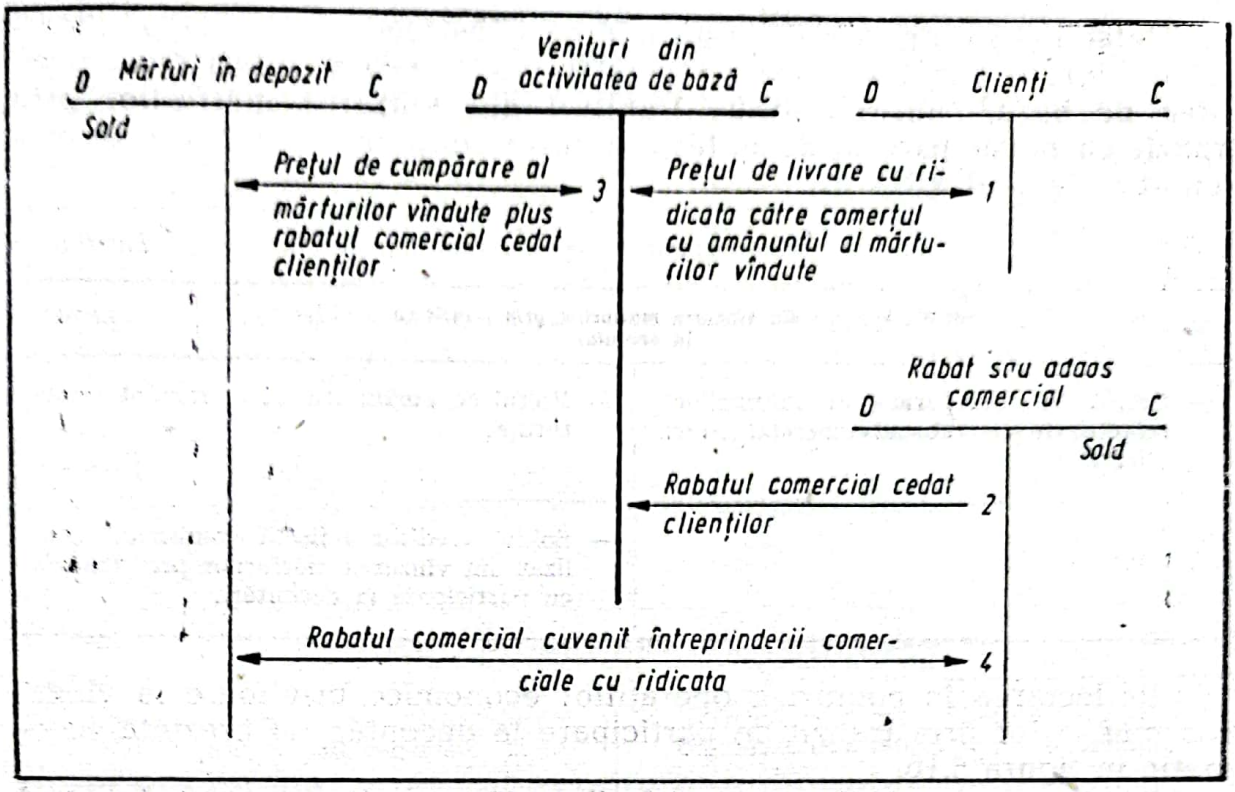


Fig. 5.15. Reprezentarea contabilă a vînzării cu ridicata a mărfurilor din depozite și a veniturilor din vînzări.

este identică cu cea a contului similar din paragraful 5.2.2.1., conținutul lui economic prezintă unele particularități, așa după cum reiese din tabelul 5.6.

Tabelul 5.6

DEBIT	234.01. Mărfuri în tranzit cu participare la decontări	CREDIT
— Prețul cu amănuntul din factura furnizorului, pentru mărfurilor livrate prin tranzit cu participare la decontări, la acceptarea plății.		— Prețul cu amănuntul din factura I.C.R., pentru mărfurile livrate prin tranzit cu participare la decontări, după refacturarea mărfurilor
Nu prezintă sold, la sfîrșitul lunii.		

Rabatul comercial aferent mărfurilor livrate prin această formă de tranzit este evidențiat în contul **239 Rabat sau adaos comercial,** subcont **239.06 Rabat sau adaos aferent mărfurilor în tranzit cu participare la decontări,** care are conținutul economic menționat în tabelul 5.7.

Tabelul 5.7

DEBIT	239.06. Rabat sau adaos aferent mărfurilor în tranzit cu participare la decontări	CREDIT
— Rabatul cedat clienților, la refacturarea mărfurilor livrate prin tranzit. — Rabatul reținut de întreprinderea comercială cu ridicata.		— Rabatul aferent mărfurilor livrate prin tranzit, la acceptarea facturii.
		— Nu prezintă sold, la sfîrșitul lunii.

Scanned with CamScanner

Refacturarea de către întreprinderea comercială cu ridicata a mărfurilor livrate prin tranzit se reflectă în contul **600 Venituri din activitatea de bază,** subcont **600.05 Venituri din vînzarea mărfurilor prin tranzit cu participare la decontări,** al cărui conţinut economic este prezentat în tabelul 5.8.

Tabelul 5.8

DEBIT	600.05. Venituri din vînzarea mărfurilor prin tranzit cu participare la decontări	CREDIT
— Preţul de cumpărare al mărfurilor refacturate plus rabatul comercial cedat clienţilor	— Preţul cu amănuntul al mărfurilor refacturate.	
	— Soldul creditor reflectă comisionul realizat din vînzarea mărfurilor prin tranzit cu participare la decontări.	

Reflectarea în conturi a operaţiilor economice privitoare la vînzarea mărfurilor prin tranzit cu participare la decontări se prezintă schematic în figura 5.16.

3. Vînzarea cu ridicata a mărfurilor prin tranzit organizat. În cazul acestei forme de vînzare furnizorul întreprinderii cu ridicata livrează mărfurile direct beneficiarului indicat şi încasează de la acesta contravaloarea facturii. Întreprinderea cu ridicata are rolul de intermediar în vînzarea mărfurilor, neparticipînd cu mijloace proprii la decontări. Pentru această intermediere veriga cu ridicata, de regulă, nu percepe de la beneficiar nici un comision.

Reflectarea în conturi a vînzării mărfurilor prin tranzit organizat se face pe baza copiilor facturilor emise de furnizor pe numele cumpărătorilor remise verigii cu ridicata, sau a documentelor de expediere şi recepţie trimise de beneficiari.

Vînzarea mărfurilor prin tranzit organizat este reflectată cu ajutorul conturilor **234 Mărfuri în curs de aprovizionare,** subcont **234.02**

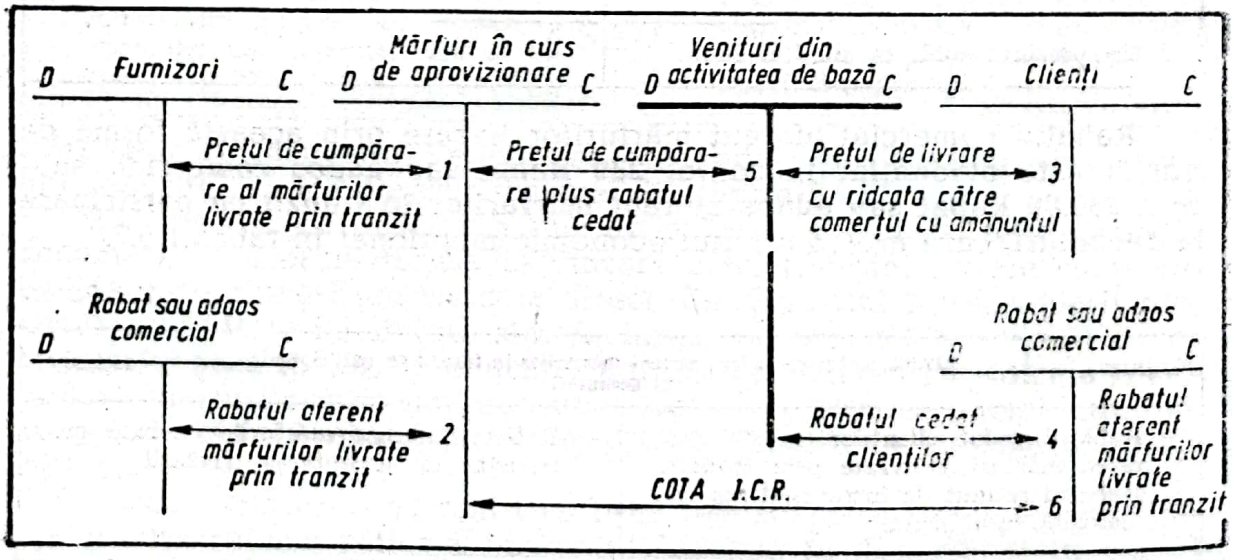


Fig. 5.16. Reprezentarea contabilă a vînzării mărfurilor prin tranzit cu participare la decontări şi a veniturilor obţinute.

Scanned with CamScanner

Mărfuri în tranzit organizat şi **600 Venituri din activitatea de bază,** subcont **600.06 Venituri din vînzarea mărfurilor prin tranzit organizat,** al căror conţinut economic este redat în tabelele 5.9. şi 5.10.

Tabelul 5.9

DEBIT	234.02. Mărfuri în tranzit organizat	CREDIT
— Preţul cu amănuntul al mărfurilor vîndute în tranzit organizat, la înregistrarea documentelor.		— Preţul cu amănuntul al mărfurilor vîndute în tranzit organizat, la închiderea contului.
— Nu prezintă sold.		

Tabelul 5.10

DEBIT	600.06. Venituri din vînzarea mărfurilor prin tranzit organizat	CREDIT
— Preţul cu amănuntul al mărfurilor vîndute prin tranzit organizat, la închiderea contului.		— Volumul mărfurilor vîndute prin tranzit organizat, evaluate la preţul cu amănuntul.
		— Nu prezintă sold.

Vînzarea mărfurilor prin tranzit organizat este reflectată în conturi potrivit schemei din figura 5.17.

Indicatorul **„Volumul desfacerilor de mărfuri"** este calculat prin însumarea totalurilor mişcărilor creditoare ale celor trei subconturi ale contului **Venituri din activitatea de bază.**

În afară de desfacerile de mărfuri, care sînt preponderente ca valoare faţă de totalul ieşirilor, stocul de mărfuri din depozit mai este influenţat în sensul micşorării şi de alte operaţii economice, care formează conţinutul indicatorului „ALTE IEŞIRI DE MĂRFURI". În categoria acestor operaţii economice se cuprind: trimiterea unor mărfuri la prelucrare, pierderile materiale de mărfuri, descoperirea de mărfuri lipsă la inventar şi reducerea preţurilor de vînzare ale stocurilor de mărfuri.

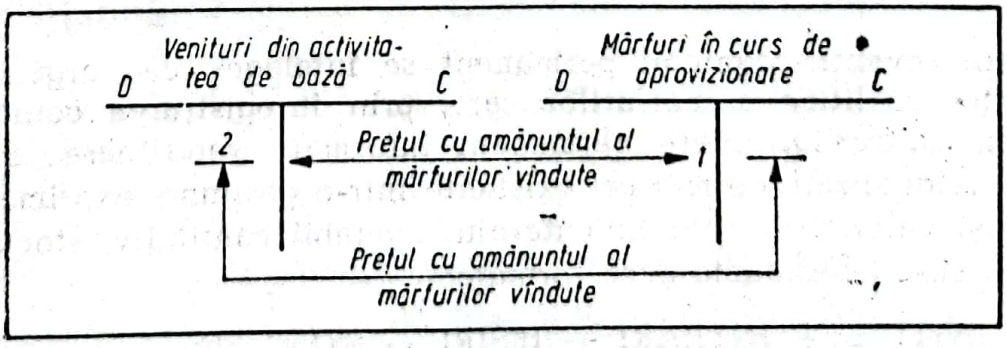


Fig. 5.17. Reprezentarea contabilă a operaţiilor determinate de vînzarea mărfurilor prin tranzit organizat.

Scanned with CamScanner

5.2.3. CONTABILIZAREA OPERAŢIILOR PRIVIND FLUXUL DE MĂRFURI

În vederea sintetizării aspectelor teoretice legate de contabilitatea fluxului mărfurilor menţionate anterior şi a relevării modului în care acestea se prezintă în mod practic în depozitele cu ridicata, se fac următoarele precizări:

1. se consideră că operaţiile economice se efectuează în cursul lunii ianuarie;
2. pentru evitarea repetării operaţiilor economice din cursul lunii, acestea se prezintă ca o singură operaţie;
3. din considerente metodice sumele operaţiilor economice au fost micşorate.

Ţinînd seama de faptul că operaţiile economice prezentate sub aspect teoretic în celelalte capitole sînt reflectate în contabilitate după modelul din tabelul 5.11, în continuare nu se vor mai prezenta studii de contabilizare.

Contabilizarea operaţiilor privind fluxul de mărfuri este prezentată în tabelul 5.11.

5.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ANALITICE A MĂRFURILOR DIN DEPOZITE

În raport de volumul şi complexitatea activităţii depozitelor, culegerea, prelucrarea şi obţinerea informaţiilor referitoare la primirea, păstrarea şi eliberarea mărfurilor se poate organiza după sistemul prelucrării manuale, mecanizate sau automate a informaţiilor primare. Independent de sistemul contabil de prelucrare a informaţiilor primare se folosesc două metode de organizare a contabilităţii analitice a mărfurilor, şi anume: *metoda inventarului contabil permanent* şi *metoda operativ-contabilă (pe solduri).*

5.3.1. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ANALITICE A MĂRFURILOR DUPĂ METODA INVENTARULUI CONTABIL PERMANENT

Prin inventar contabil permanent se înţelege acea organizare a evidenţei analitice a mărfurilor care, prin înregistrarea constantă a fluxului mărfurilor, oferă permanent informaţii referitoare la stocurile individualizate de mărfuri existente într-o gestiune, exprimate cantitativ şi valoric. Potrivit inventarului contabil cantitativ, stocurile de mărfuri sînt determinate după formula:

$$\text{STOC INIŢIAL} + \text{INTRĂRI} - \text{IEŞIRI} = \text{STOC FINAL}, \qquad (6)$$

în care fiecare termen este exprimat cantitativ. Determinarea canti-

Scanned with CamScanner

Tabelul 5.11

Prezentarea operațiilor economice	Înregistrarea cronologică a operațiilor economice		Înregistrarea sistematică a operațiilor economice
	Data și formula contabilă	Suma	
	7 ianuarie		230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata
1. Se recepționează conform fișei de recepție-calculație nr. 120 din 7. I. și avizului de expediere al furnizorului, diverse mărfuri în valoare de 9000 lei, la prețul cu amănuntul, rabatul comercial fiind de 10%, 900 lei. (vezi fig. 5.11).	230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata = %	9000	D: Sold inițial 4000; 1) 9000; 3) 8000; 4) 50; 5) 200; 8) |500| — Total 20750 — Sold final 4600
	410 Furnizori	8100	C: 7) 150; 9) 16000 — Total 16150
	239/01 Rabat sau adaos aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata	900	
	17 ianuarie		239.01 Rabat sau adaos aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata
2. Se înregistrează factura furnizorului nr. 418 din 17. I. pentru mărfuri expediate de acesta dar nesosite la depozit. Factura cuprinde: prețul cu amănuntul al mărfurilor 8000 lei, rabatul comercial 10%, 800 lei. (vezi fig. 5.12).	234.03 Mărfuri expediate de furnizori dar nesosite = %	8000	
	410 Furnizori	7200	
	239.07 Rabat sau adaos aferent mărfurilor expediate de furnizori dar nesosite	800	D: 6) 960; 7) 15; 9) 640 — Total 1615 — C: Sold inițial 400; 1) 900; 3) 800; 4) 5; 5) 20; 8) |50| — Total 2075 — Sold final 460
	19 ianuarie		
3. La 19.I sosesc mărfurile prevăzute în factura nr. 418 și se recepționează în întregime, conform fișei de recepție-calculație nr. 243. (vezi fig. 5.12).	230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata = 234.03 Mărfuri expediate de furnizori dar nesosite	8000	
	idem		
	239.07 Rabat sau adaos aferent mărfurilor expediate de furnizori dar nesosite. = 239.01 Rabat sau adaos aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata.	800	

Scanned with CamScanner

Prezentarea operațiilor economice	Înregistrarea cronologică a operațiilor economice		Înregistrarea sistematică a operațiilor economice
	Data și formula contabilă	Suma	
	20 ianuarie		D 410 Furnizori C: 1) 8100; 2) 7200; Total 15300; Sold final 15300
4. Pe baza procesului-verbal de control gestionar nr. 37 din 20. I., se înregistrează mărfurile constatate în plus la inventariere în valoare de 50 lei, la prețul cu amănuntul, rabatul comercial 10%, 5 lei.	230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata = %	50	
	430 Decontări cu bugetul statului	45	
	239.01 Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata	5	
	21 ianuarie		234.03 Mărfuri expediate de furnizori dar nesosite: D 2) 8000 / Total 8000 / Sold ∅; C 3) 8000 / Total 8000
5. În baza inventarului pentru schimbare de preț nr. 7 din 21. I., se înregistrează majorarea prețurilor cu amănuntul la unele mărfuri de 200 lei rabatul comercial 10%, 20 lei.	230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata = %	200	
	494 Decontări din reevaluarea stocurilor	180	
	239.01 Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata	20	
			239.07 Rabat sau adaos aferent mărfurilor expediate de furnizori dar nesosite: D 3) 800 / Total 800; C 2) 800 / Total 800 / Sold ∅
	22 ianuarie		
6. La 22. I întreprinderea cu ridicata depune la bancă spre încasare factura nr. 42 pentru mărfuri vîndute unei întreprinderi cu amănuntul. Factura cuprinde: prețul cu amănuntul al mărfurilor 16.000 lei, rabatul cedat 6%, 960 lei (vezi fig. 5.15).	% = 600.01 Venituri din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite	16000	
	400 Clienți	15040	
	239.01 Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata	960	

Scanned with CamScanner

7. Se înregistrează conform procesului verbal de control gestionar nr. 46 din 25. I, valoarea mărfurilor lipsă la inventar, suportate de întreprindere ca pierderi normale. Prețul cu amănuntul al mărfurilor 150 lei rabatul comercial 15 lei.	**25 ianuarie**		
	% = 230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata	150	
	501.1 Cheltuielile depozitelor cu ridicata	135	
	239.01 Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata	15	
	28 ianuarie		
8. Pe baza inventarului pentru schimbare de preț nr. 15 din 28. I, se înregistrează reducerea prețurilor cu amănuntul la unele mărfuri cu 500 lei, rabatul comercial 50 lei.	230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata = %	500	
	494 Decontări din reevaluarea stocurilor	450	
	239.01 Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata	50	
	31 ianuarie		
9. Pe baza centralizatorului mărfurilor vîndute, se descarcă contul Mărfuri în depozit cu valoarea mărfurilor vîndute în luna ianuarie; prețul cu amănuntul al mărfurilor 16000 lei, cota ICR 640 lei (vezi figura 5.15).	% = 230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata	16000	
	600.01 Venituri din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite	15360	
	239.01 Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata	640	

430 Decontări cu bugetul statului

D		C	
		4)	45
		Total	45
		Sold	45

494 Decontări din reevaluarea stocurilor

D		C	
		5)	180
		8)	450
		Total	270
		Sold	270

600.01 Venituri din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite

D		C	
9)	15360	6)	16000
Total	15360	Total	16000
		Sold	640

400 Clienți

D		C	
6)	15040		
Total	15040		
Sold	15040		

501.1 Cheltuielile depozitelor cu ridicata

D		C	
7)	135		
Total	135		

Scanned with CamScanner

DEPOZITUL 2

FIŞA DE MAGAZIE

Magazia GESTIUNEA 824	Cod	Stoc normat	Pag. 1
	0 3 4 1 0 1 0 0 0	Stoc de siguranţă	

Materialul (produsul) sort, calitate, marcă, profil, dimens. *PRODUSUL A* — Unit. de măsură *KG.*; Preţ unitar *9 LEI*

Data	Nr. şi felul documentului	Intrări	Ieşiri	Stoc	Data şi semnătura de control
	Stoc la 1.I.19...	—	—	*15 000*	
3.I	*F.R. 34600*	*10 000*	—	*25 000*	
7.I	*A.F. 156 701*	—	*1 000*	*24 000*	
12.I	*A.E. 156 790*	—	*1 500*	*22 500*	
20.I	*A.E. 156 792*	—	*4 500*	*18 000*	
23.I	*A.E. 156 793*	—	*2 000*	*16 000*	
29.I	*F.R. 34 601*	*15 000*	—	*31 000*	
30.I	*A.E. 156 794*	—	*8 000*	*23 000*	
31.I	*A.E. 156 795*	—	*6 000*	*17 000*	
	TOTAL IANUARIE	*25 000*	*23 000*	—	
	STOC PRECEDENT	*15 000*	—	—	
	TOTAL GENERAL	*40 000*	*23 000*	*17 000*	*153 000*

Fig. 5.18. Modelul fişei de magazie.

tativă a stocurilor de mărfuri se realizează cu ajutorul fişelor de magazie, al căror model este prezentat în figura 5.18.

Fişele de magazie se deschid pe feluri de mărfuri. Intrările şi ieşirile de mărfuri se înregistrează în aceste fişe în ordine strict cronologică, iar după fiecare operaţie se determină stocul existent. Potrivit metodei inventarului contabil permanent stocurile de mărfuri se stabilesc pe baza formulei nr.6, cu deosebirea că termenii sînt exprimaţi atît în etalon natural, cît şi în etalon bănesc. Conturile analitice de mărfuri se deschid pentru fiecare sort pe fişe de cont analitic pentru valori materiale, după modelul din figura 5. 19. Intrările şi ieşirile de mărfuri sînt înregistrate în conturile analitice, cronologic, iar după fiecare operaţie se calculează stocul şi soldul existent.

Scanned with CamScanner

Fişa de cont analitic pentru valori materiale

PRODUSUL A

Unit. de mas. *KG.*

Preţ unitar *9 LEI*

Cod: 0 3 4 1 0 1 0 0 0

Magazia *8242*

Simbol cont *30.01.15*

Pag. 1

Data	Document		CANTITATE			VALOARE			Simb. cont. coresp.
	Felul	Nr.	Intrată	Ieşită	Sotc	Debit	Credit	Sold	
1I	STOC				1500			13500	
3I	F.R.	34 600	1000		2500	90000		225000	
7I	A.E.	156 701		1000	2400		90000	216000	
12I	A.E.	156 790		1500	2250		135000	202500	
20I	A.E.	156 792		4500	1800		405000	162000	
23I	A.E.	156 793		2000	1600		180000	144000	
29I	F.R.	34 601	1500		3100	135000		279000	
30I	A.E.	156 794		8000	2300		720000	207000	
31I	A.E.	156 895		6000	1700		540000	153000	
TOTAL IANUARIE			2500	23000		225000	2070000		
STOC PRECEDENT			1500			135000			
TOTAL GENERAL			4000	23000	1700	360000	2070000	153000	

Fig. 5.19. Fişa de cont analitic pentru valori materiale.

Scanned with CamScanner

5.3.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ANALITICE A MĂRFURILOR DUPĂ METODA OPERATIV-CONTABILĂ (PE SOLDURI)

În esență, metoda operativ-contabilă (pe solduri) de organizare a contabilității analitice a mărfurilor are la bază următoarele principii:

1. La depozite, evidența analitică a mărfurilor este organizată la fel ca după metoda inventarului contabil permanent.
2. La compartimentul contabil, contabilitatea analitică se ține global-valoric, la nivel de gestiune, cu ajutorul fișei de cont pentru operații diverse, potrivit modelului din figura 5.20. Înregistrarea fluxului mărfurilor în acest cont analitic se face cronologic, în expresie valorică, iar la sfîrșitul lunii se calculează soldul existent.
3. La sfîrșitul fiecărei luni, compartimentul contabil completează registrul stocurilor prin înscrierea stocurilor de mărfuri din fișele de magazie și evaluarea lor, ca în figura 5.21.

Registrul stocurilor de mărfuri se deschide pe gestiuni, iar transcrierea stocurilor de mărfuri se poate face pe grupe de produse, în ordine alfabetică, în ordinea codurilor atribuite etc.

5.4. INTERPRETAREA ȘI VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR CONTABILITĂȚII MĂRFURILOR

5.4.1. INTERPRETAREA INFORMAȚIILOR CONTABILITĂTII MĂRFURILOR

5.4.1.1. INTERPRETAREA INFORMAȚIILOR CONTABILITĂȚII SINTETICE A MĂRFURILOR

Contabilitatea sintetică a mărfurilor pune la dispoziția factorilor de decizie o gamă diversificată de informații necesare desfășurării activității comerciale. Eficacitatea acestor informații nu este determinată de existența și volumul lor. Dacă informațiile nu sînt înțelese de utilizator pentru a le putea interpreta sensul, sînt ca și inexistente.

Asimilarea informațiilor contabile de către utilizator se poate înfăptui prin două procedee: lectura contului și matricea corespondențelor contului.

Lectura unui cont poate fi abordată prin studierea valorilor absolute din debitul și creditul lui, precum și prin interpretarea sensurilor corespondențelor cu alte conturi.

Ambele variante ale lecturii informațiilor din cont prezintă unele particularități, determinate de forma de înregistrare contabilă folosită de întreprinderea comercială. În cazul folosirii formei de înregistrare contabilă pe jurnale, studierea valorilor absolute debitoare și creditoare și a soldului contului considerat se face pe baza informațiilor furnizate de cartea mare. Interpretarea sensurilor corespondențelor pe care le are contul studiat cu alte conturi se face astfel: pentru rulajul debitor din cartea mare se examinează conturile corespondente creditoare; pentru rulajul creditor neexistînd în cartea mare conturi core-

Scanned with CamScanner

FIȘA DE CONT PENTRU OPERAȚII DIVERSE
DEPOZITUL 2
GESTIUNEA 824

Simbol cont	Pagina
230.01.824	*1*

Data 19...	Document Felul	Document Nr.	EXPLICAȚII	Simbol cont coresp.	DEBIT	CREDIT	D/S	SOLD
			SOLD LA 1 I				*D*	*150000000*
3 I	*CENTR*	*1*	*APROVIZIONĂRI*		*20000000*			*152000000*
7 I	*„*	*6*	*LIVRĂRI*			*40000000*		*148000000*
12 I	*„*	*10*	*LIVRĂRI*			*70000000*		*141000000*
20 I	*„*	*15*	*LIVRĂRI*			*110000000*		*130000000*
23 I	*„*	*16*	*LIVRĂRI*			*30000000*		*127000000*
29 I	*„*	*2*	*APROVIZIONĂRI*		*16000000*			*143000000*
30 I	*„*	*17*	*LIVRĂRI*			*10000000*		*142000000*
31 I	*„*	*18*	*LIVRĂRI*			*20000000*		*140000000*
			TOTAL IANUARIE		*18000000*	*280000000*		
			SOLD PRECEDENT		*150000000*			
			TOTAL GENERAL		*168000000*	*280000000*	*D*	*140000000*

Fig. 5.20. Cont analitic folosit în metoda operativ-contabilă pentru evidența global-valorică a gestiunilor de mărfuri.

Scanned with CamScanner

Nr. crt.	Denumirea mărfurilor	Cod	Unitatea de măsură	Preț unitar	Stoc la 1 I		Stoc la 31 I		Stoc la 31 XII	
					Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare
1	*Produsul A*	*034101000*	*kg*	*9*	*15 000*	*135 000*	*17 000*	*153 000*		
	Total	×	×	×	—	*15000000*	—	*14000000*	—	—

Fig. 5.21. Registrul stocurilor de mărfuri, folosit în metoda operativ-contabilă.

pondente debitoare, acestea se analizează pe baza datelor din jurnalul folosit pentru creditul contului vizat.

La întreprinderile comerciale care aplică forma de înregistrare contabilă pe fișe de conturi corespondente (maestru-șah), examinarea valorilor absolute debitoare și creditoare și a soldului contului analizat se face pe baza datelor din balanța de verificare a conturilor sintetice cu 4 serii de egalități. Interpretarea sensurilor corespondențelor pe care le are contul studiat cu alte conturi se face cu ajutorul fișelor sintetice șah, folosite separat pentru debitul și creditul contului sintetic studiat.

Indiferent de forma de înregistrare contabilă, lectura conturilor are la bază următoarea regulă: interpretarea informațiilor contabile se face în funcție de caracteristicile conturilor studiate, adică conținutul economic și funcția lor contabilă.

În continuare se vor analiza două cazuri privind lectura conturilor.

Cazul nr. 1 — *Asimilarea informațiilor contabile prin procedeul lecturii unui cont, în condițiile aplicării formei de înregistrare contabilă pe jurnale.*

Din informațiile existente în cartea mare, prezentate în figura 5.22 rezultă că întreprinderea comercială și-a început activitatea cu un stoc de mărfuri, exprimat în prețuri cu amănuntul, de 1 000 unități valorice (în continuare U.V.[1]). În cursul lunii ianuarie, activitatea comercială s-a concretizat în intrări de mărfuri de 5 130 U.V. și din ieșiri de mărfuri de 4 420 U.V., evaluate la prețul cu amănuntul. La sfîrșitul lunii a rezultat în urma operațiilor comerciale un stoc de mărfuri de 1 710 U.V. Depășirea stocului inițial de 710 U.V. indică investirea de fonduri în stocuri de mărfuri fără a ține seama de ritmul desfacerilor, atrăgînd în același timp atenția asupra deficiențelor existente în activitatea serviciului comercial.

Pe lîngă aceste constatări cu caracter general, din cartea mare mai rezultă că intrările de mărfuri de 5 130 U.V. provin din aprovizionări de 4 500 U.V., din majoritatea prețurilor de vînzare ale unor mărfuri cu 54 U.V. și din plusuri de mărfuri constatate la inventariere în sumă de 63 U.V., toate fiind evaluate la prețul de livrare, cu indicarea separată a rabatului de 513 U.V. Interpretarea sensurilor corespondențelor semnalează existența unor deficiențe în activitatea gestionarilor depozitelor, materializate în plusuri de mărfuri.

În ceea ce privește ieșirile de mărfuri de 4 420 U.V., cartea mare nu furnizează informații referitoare la componența lor; acestea se gă-

[1] La noi în țară unitatea valorică este leul. Cifrele exemplificate pot fi interpretate pe scara sistemului zecimal.

Scanned with CamScanner

CARTEA MARE

Contul : Mărfuri în depozitele cu ridicata

FORM. 11
SIMBOL 230. 01

Luna	Conturi corespondente creditoare:					Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	Sold	
	Cont 410 Form. 2	Cont 494 Form. 8	Cont 430 Form. 9	Cont 239.01 Form. 2	Cont ... Form...			Debitor	Creditor
						La 1 ianuarie 1981		1000	—
Ianuarie	4 500	54	36	513		5 130	4 420	1 710	—
Februarie									
Martie									
Total trim. I									
Aprilie									
Mai									
Iunie									
Total trim. I + II									
Iulie									
August									
Septembrie									
Total trim. I + II + III									
Octombrie									
Noiembrie									
Decembrie									
Total general (trim. I—IV)									

Legendă:
410 — Furnizori; 494 — Decontări din reevaluarea stocurilor; 430 — Decontări cu bugetul statului; Form — Formular.

Fig. 5.22. Informaţiile contului Mărfuri în depozit, subcont Mărfuri în depozitele cu ridicata, furnizate de cartea mare.

Scanned with CamScanner

JURNAL

Form 7

Contul „Mărfuri în depozitele cu ridicata"

Luna ianuarie 19 Pag 1

Ziua înregistrării	Document	Explicații	Conturi corespondente debitoare				Rulaj creditor
			501 1	235	600 01	239 01	
6	S R	Refuzat factura 15/31	–	320	–	–	320
22	P V	Pierderi normale	90	–	–	10	100
31	N C	Descărcare cont 230.01	–	–	3840	160	4000
		Total	90	320	3840	170	4420

Fig. 5.23. Informațiile referitoare la rulajul creditor al contului Mărfuri în depozit, subcont Mărfuri în depozitele cu ridicata.

sesc în jurnalul privind vînzarea mărfurilor și alte ieșiri, prezentate în figura 5.23. Din examinarea informațiilor cuprinse în jurnal rezultă că ieșirile de mărfuri din luna ianuarie au fost determinate de pierderi normale în sumă de 100 U.V., de refuzuri de mărfuri din partea clienților în sumă de 320 U.V. și de vînzarea mărfurilor — 4 000 U.V. De asemenea, informațiile contabile atrag atenția asupra deficiențelor din activitatea serviciului comercial și a gestionarilor depozitelor, concretizate în refuzarea de către clienți a unor mărfuri.

Cazul nr. 2 — *Asimilarea informațiilor contabile prin procedeul lecturii unui cont, în condițiile aplicării formei de înregistrare contabilă maestru-șah.*

Forma de înregistrare contabilă maestru-șah furnizează informații identice ca și în cazul precedent. Deosebirea constă numai în modelele contabile folosite pentru asimilarea informațiilor. Astfel, informațiile referitoare la valorile absolute ale conturilor de mărfuri pot fi asimilate din balanța de verificare prezentată în figura 5.24 iar interpretarea sensurilor corespondențelor pe care le are contul **Mărfuri în depozit** cu alte conturi se face pe baza fișelor sintetice șah, prezentate în figurile 5.25 și 5.26.

Dispersarea informațiilor referitoare la mărfuri în mai multe modele contabile creează dificultăți la citirea datelor din cont. Aceste dificultăți sînt înlăturate de procedeul de asimilare a informațiilor contabile cu ajutorul matricei corespondențelor contului.

Matricea corespondențelor contului are avantajul că permite trecerea de la caracterul descriptiv al simplei lecturi a contului la carac-

FILA 1

BALANȚĂ DE VERIFICARE (EXTRAS) ÎNCHEIATĂ PE LUNA IANUARIE 1981

Simbolul contului	Denumirea contului	Total sume din balanța precedentă		Rulaj în luna curentă		Total sume		Solduri	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitrare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
230.01	Mărfuri în depozitele cu ridicata	1 000	—	5 130	4 420	6 130	4 420	1 710	—

Fig. 5.24. Informațiile contului Mărfuri în depozit, subcont Mărfuri în depozitele cu ridicata, furnizate de balanța de verificare.

Scanned with CamScanner

FIŞA SINTETICĂ ŞAH (CONTURI CORESPONDENTE LUNA (TRIMESTRUL) IANUARIE 1981

Simbol cont 230.01	Debit / Credit	Pag. 1

Nr. din jurnalul de înregistrare	Data operaţiei	Suma	Conturi corespondente				
			410	494	430	239.01	
1	3	5 000	4 500			500	
2	14	60		54		6	
3	25	70			63	7	
	Total	5 130	4 500	54	63	513	

Fig. 5.25. Informaţiile furnizate de debitul contului Mărfuri în depozit, subcont Mărfuri în depozitele cu ridicata.

terul normativ de raţionament pe baza instrumentului matematic modern. Cadrul de prezentare matricială a corespondenţelor contului considerat se constituie după următoarele reguli:

— se întocmeşte un tabel ale cărui linii reprezintă debitul, iar coloanele creditul conturilor folosite;

— la începutul liniilor şi în titlul coloanelor se trec denumirile conturilor vizate; aceste conturi se iau din cartea mare şi jurnalul de credit sau din fişele sintetice şah, în funcţie de forma de înregistrare contabilă utilizată;

— pe prima linie se trece contul considerat şi în continuare conturile corespondente ale acestuia;

— conturile trecute pe linii sînt înscrise în titlul coloanelor în aceeaşi ordine;

— spaţiul format de aceste conturi constituie matricea corespondenţelor şi se marchează pentru a jalona rulajele contului studiat;

— matricea obţinută este completată prin adăugarea unor linii şi coloane suplimentare, care constituie elementele exogene menite să o determine; elementele exogene ale liniilor sînt: soldul iniţial creditor (S.I.C.), totalul rulajului creditor (R.C.), soldul final creditor (S.F.C.) şi

FIŞA SINTETICĂ ŞAH (CONTURI CORESPONDENTE LUNA (TRIMESTRUL) IANUARIE 1981

Simbol cont 230.01	Debit / Credit	Pag. 1

Nr. din jurnalul de înregistrare	Data operaţiei	Suma	Conturi corespondente				
			501.1	235	600.01	239.01	
1	6	320		320			
2	22	100	90			10	
3	31	4 000			3 840	160	
	Total	4 420	90	320	3 840	170	

Fig. 5.26. Informaţiile furnizate de creditul contului Mărfuri în depozit, subcont Mărfuri în depozitele cu ridicata.

Scanned with CamScanner

totalul sumelor creditoare (C), iar cele ale coloanelor — soldul inițial debitor (S.I.D.), totalul rulajului debitor (R.D.), soldul final (S.F.D.), totalul sumelor debitoare (D).

Matricea se completează în felul următor: soldul inițial al contului studiat se trece pe linia sau coloana de solduri inițiale debitoare sau creditoare, după cum contul este de activ sau de pasiv. Totalul sumelor operațiilor economice se înscrie în spațiul marcat al matricei, ținîndu-se seama de conturile corespondente ale contului vizat. Înscrierea unei sume într-o căsuță a matricei, la intersecția unei linii și a unei coloane, înseamnă debitarea contului indicat pe linie și creditarea contului indicat în titlul coloanei. După înscrierea sumelor tuturor operațiilor economice, se calculează totalurile rulajelor debitoare și creditoare ale contului considerat, prin însumarea sumelor înscrise pe linie și coloană, și se trec în spațiile rezervate. Soldul final calculat, dacă este debitor, se înscrie, pentru balansarea contului, pe linia afectată soldului final creditor, iar dacă este creditor se trece în coloana destinată soldului final debitor. Prin însumarea tuturor sumelor înscrise pe linia și coloana contului analizat, se obțin totalurile sumelor debitoare și creditoare, care sînt întotdeauna egale.

Aplicațiile principiilor metodei matriciale pot fi urmărite în matricea prezentată în figura 5.27.[1] Semnificațiile simbolurilor unor conturi prezentate în matrice au fost arătate în legendele figurilor 5.22 și 5.23.

În matrice sînt reunite într-o formă sintetică corespondențele contului **Mărfuri în depozit,** atît în ceea ce privește debitarea, cît și cre-

Credit / Debit	230.01	410	494	430	239.01	501.1	235	600.01	S.I.D.	ΣR.D.	S.F.D.	ΣD
230.01	0	4 500	54	63	513	0	0	0	1 000	5 130	0	6 130
410	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
494	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
430	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
239.01	170	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
501.1	90	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
235	320	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
600.01	3 840	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S.I.C.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ΣR · C	4 420	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S.F.C.	1 710	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ΣC	6 130	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Fig. 5.27. Matricea corespondențelor contului Mărfuri în depozit, subcont Mărfuri în depozitele cu ridicata.

[1] A se vedea lucrarea: Contabilitatea generală, E.D.P., București, 1972, pag. 168.

Scanned with CamScanner

ditarea acestuia. Informaţiile referitoare la intrările de mărfuri se obţin prin citirea datelor înscrise pe linia afectată acestui cont, iar cele ale ieşirilor de mărfuri — prin lectura datelor înscrise în coloana rezervată aceluiaşi cont, ambele categorii de informaţii fiind identice cu cele prezentate în cazul nr. 1. Matrice ale corespondenţelor contului se întocmesc lunar, iar prin centralizare se obţine matricea anuală a corespondenţelor contului analizat.

5.4.1.2. INTERPRETAREA INFORMAŢIILOR CONTABILITĂŢII ANALITICE A MĂRFURILOR

Fişele de magazie furnizează informaţii referitoare la stocurile individuale de mărfuri şi mişcarea lor pe o anumită perioadă, fiind exprimate în etalon natural. De asemenea, se pot obţine informaţii privind ritmicitatea aprovizionării şi desfacerii fiecărui produs, respectarea stocului normat şi a stocului de siguranţă şi se pot determina mărfurile greu vandabile sau nevandabile.

Conturile analitice furnizează aceleaşi informaţii cantitative ca fişele de magazie, cu excepţia celor referitoare la respectarea stocului normat şi a stocului de siguranţă. În conturile analitice informaţiile sînt exprimate în etalon natural şi valoric.

Interpretarea informaţiilor se face prin simpla lectură a conţinutului purtătorilor contabili de informaţii menţionaţi. De exemplu, ritmicitatea aprovizionării depozitului la un anumit produs se stabileşte prin delimitarea în timp a loturilor intrate la produsul considerat. De regulă, separarea fluxului mărfurilor pe forme de intrare şi ieşire nu se mai face ca la conturile sintetice — pe baza corespondenţelor contului — ci în funcţie de purtătorii primari de informaţii care reflectă formele acestui flux.

Procedeele prezentate de asimilare a informaţiilor din conturi sînt aplicabile la toate conturile folosite de întreprinderea comercială şi, ca urmare, nu vor mai fi reluate în celelalte capitole ale cursului.

5.4.2. VALORIFICAREA INFORMAŢIILOR CONTABILITĂŢII MĂRFURILOR

Studierea datelor contabilităţii mărfurilor prin procedeele de asimilare analizate furnizează informaţii utile referitoare la activitatea comercială. Aceste informaţii sînt limitate însă la constatări de cifre valabile la un moment dat. Pentru ca informaţiile contabilităţii mărfurilor să devină semnificative, să capete o valoare economică reală, este necesar ca datele contabile să fie comparate cu date de plan sau cu alte date referitoare la o perioadă anterioară similară. De asemenea, se pot face comparaţii atît în timp, cît şi în spaţiu.

Compararea în timp a datelor contabilităţii mărfurilor constă în confruntarea indicatorilor fluxului mărfurilor ai aceleiaşi întreprinderi comerciale pe perioade succesive.

Compararea în spaţiu a indicatorilor fluxului mărfurilor constă în compararea lor pe o anumită perioadă cu aceiaşi indicatori ai altor în-

Scanned with CamScanner

treprinderi comerciale, cu respectarea condițiilor de comparabilitate (mărimi asemănătoare, evaluare identică etc.).

Ca tehnici de comparare se pot folosi tabele de variații în valori absolute și tabele de variații în valori relative. Valorile relative se pot calcula pe baza următoarelor metode: metoda procentajelor, metoda indicilor și metoda ratelor. Reunirea principalelor mărimi rezultate din tehnicile de comparare într-un sistem organizat de informație permanentă conduce la ținerea unui tablou de bord, care permite dirijarea rațională a activității comerciale.

Prin rigurozitatea grupării fenomenelor economice și a evaluării lor, a tehnicilor sale de prelucrare, prin exhaustivitatea și exactitatea datelor sale, contabilitatea oferă o bază sigură pentru aceste comparații.

5.4.2.1. COMPARAREA ÎN TIMP A INDICATORILOR FLUXULUI MĂRFURILOR

Acest tip de comparații permite urmărirea îndeplinirii indicatorilor de plan și evoluția indicatorilor realizați. Obiectivele menționate se înfăptuiesc, în principal, cu ajutorul tabelelor de variații.

Tabelul de variații se întocmește lunar și trimestrial, pe baza datelor de plan și a datelor contabile. Valorile pot fi exprimate în mii lei, milioane lei sau miliarde lei, în funcție de mărimea indicatorilor studiați.

Metoda comparării succesive a indicatorilor fluxului mărfurilor permite formarea unei idei generale privind dinamica lor. Prin acest studiu se evidențiază variațiile indicatorilor fluxului mărfurilor de la un an la altul și se atrage atenția asupra necesității cercetării cauzelor variațiilor și explicării lor.

Pentru studierea evoluției indicatorilor fluxului mărfurilor datele sînt luate pe mai mulți ani, variațiile pozitive fiind precedate de semnul +, iar cele negative de semnul —.

Înlocuirea valorilor absolute prin valori relative permite sintetizarea într-o formulă simplă a relațiilor existente între două mărimi valorice. Exprimarea fenomenelor economice în mărimi relative se realizează cu ajutorul procentajelor, indicilor și a ratelor.

Cu ajutorul metodei procentajelor se determină gradul de realizare a indicatorilor planificați ai fluxului mărfurilor și se poate urmări evoluția lor din anul curent în raport cu anul precedent. Gradul de realizare a indicatorilor de plan ai fluxului mărfurilor se calculează după formula:

$$\% \text{ de realizare} = \frac{Ir \times 100}{Ip} \qquad (7)$$

în care:

Ir este indicatorul exprimat în valori realizate;
Ip — indicatorul exprimat în valorile planificate.

Evoluția indicatorilor fluxului mărfurilor față de anul precedent se determină potrivit formulei.

$$Es = \frac{Vs \times 100}{Vp} \qquad (8)$$

Scanned with CamScanner

în care:

Ìs este evoluţia indicatorului studiat;
Vs — valoarea indicatorului în anul studiat;
Vp — valoarea indicatorului în anul precedent.

Prin indice se înţelege mărimea relativă care caracterizează modificarea medie a unui fenomen economic în timp, determinîndu-se prin raportarea nivelului acestuia dintr-o perioadă (curentă) la nivelul dintr-o altă perioadă, ca de exemplu exprimarea valorilor curente ale indicatorilor fluxului mărfurilor în procente faţă de anul de referinţă.

Metoda indicilor se foloseşte în situaţia în care decidentul dispune de date pe mai mulţi ani. În acest caz, în locul urmăririi în procente a evoluţiei indicatorilor fluxului mărfurilor de la un an la altul, este recomandabil să se determine această evoluţie în raport de un an de referinţă, căruia i se atribuie indicele 100.

Relaţia matematică pe baza căreia se calculează valoarea indicilor este următoarea.

$$I = \frac{Vs \times 100}{Vo} \qquad (9)$$

în care:

I reprezintă indicele;
Vs — valoarea indicatorului în anul studiat;
Vo — valoarea indicatorului în anul de referinţă.

Indicii fluxului mărfurilor sînt calculaţi în figura 5.28.

Indicatorii mărfurilor	1978		1979		1980		Variaţiile indicatorilor	
	Valoare	Indice	Valoare	Indice	Valoare	Indice	1979	1980
Stoc iniţial	663	100	665	100,3%	667	100,6%	0,3%	0,6 %
Aprovizionări	1 985	100	2 007	101,1%	2 010	101,25%	1,1%	1,25%
Desfaceri	1 983	100	2 005	101,1%	2 011	101,4 %	1,1%	1,4 %
Stoc final	665	100	667	100,3%	666	100,15%	0,3%	0,15%

Fig. 5.28. Indicii evoluţiei indicatorilor fluxului mărfurilor.

Dacă se iau în considerare numai valorile indicatorilor fluxului mărfurilor dintr-un singur an, de exemplu din anul 1973, este greu de afirmat dacă au fost mari sau mici, pentru a putea servi ca bază de comparaţie. Pentru a înlătura acest neajuns este necesar să se compare fiecare indicator cu anumite elemente care au servit la generarea lui. De exemplu, volumul desfacerilor poate fi comparat cu aprovizionările, cu stocul de mărfuri etc. Acest gen de comparaţii se realizează cu ajutorul ratelor.

Prin rată se înţelege un raport compatibil între doi indicatori care se influenţează reciproc. Rata poate fi exprimată procentual sau într-un număr zecimal.

În legătură cu indicatorii fluxului mărfurilor se pot folosi următoarele rate: rata vitezei de rotaţie a stocului de mărfuri, rata duratei medii de rotaţie a stocului de mărfuri, rata stocului de mărfuri şi rata aprovizionării cu mărfuri.

a) *RATA VITEZEI DE ROTAŢIE A STOCULUI DE MĂRFURI*

Prin rotaţia stocului de mărfuri se înţelege timpul necesar pentru a vinde anumite mărfuri. Rata rotaţiei stocului de mărfuri, în diferitele

Scanned with CamScanner

ei variante, este considerată a patra expresie a rentabilității, celelalte trei fiind rabatul comercial realizat, cheltuielile de circulație aferente mărfurilor vîndute și beneficiul din vînzări. Pentru decident, această rată constituie un indicator fundamental, care orientează decizia în scopul ameliorării activității comerciale.

Rata vitezei de rotație a stocului de mărfuri se calculează anual cu ajutorul formulei:

$$Vr = \frac{D}{\bar{S}}. \qquad (10)$$

în care:

Vr este rata vitezei de rotație a stocului de mărfuri;
D — volumul desfacerilor anuale;
S — stocul mediu anual de mărfuri.

Stocul mediu de mărfuri se poate determina prin 3 metode și anume: metoda mediei aritmetice, metoda mediei cronologice și metoda stocului mediu real.

Stocul mediu se calculează după metoda stocului mediu real cu ajutorul formulei:

$$\bar{S} = \frac{\text{Stocul la 1 ianuarie}}{\text{crt.}} + \left(\sum_{1}^{12} \frac{\text{Stocuri finale lunare)}}{13} \right) \qquad (11)$$

În practică se folosește metoda mediei cronologice.

Rata vitezei de rotație a stocului de mărfuri indică de cîte ori stocul mediu de mărfuri a fost vîndut și reînnoit în cursul anului. De exemplu, dacă într-un an s-au vîndut mărfuri de 2 005 U.V., iar stocul mediu de mărfuri a fost de 667 U.V., viteza de rotație va fi egală cu:

$$Vr = \frac{D}{\bar{S}} = \frac{2\,005}{667} \approx 3 \text{ rotații anuale.}$$

Cu cît numărul de rotații anuale a stocului mediu de mărfuri este mai mare, cu atît mai reduse vor fi resursele financiare proprii investite în stocul de mărfuri și invers. Demonstrarea acestei interdependențe, după M. Moisson,[1] este prezentată în figura 5.29.

Pentru controlul operativ, în cursul anului, a gestionării stocurilor de mărfuri, rata vitezei de rotație a stocului de mărfuri se calculează și pe trimestre. În acest caz, formula (10) va include la numărător și numitor datele aferente unui trimestru. Rata analizată poate fi calculată pe fiecare produs sau pe ansamblul produselor.

Numărul de rotații	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14...
Resurse proprii (în procente)	90	80	70	60	55	50	45	40	35	30	25	20	15	10

Fig. 5.29. Finanțarea stocului de mărfuri cu fonduri proprii în raport de numărul de rotații.

[1] Marcel Moisson — *Pratique de la gestion previsionelle*, Les éditions d'organisation, Paris, 1970, pag. 37.

Scanned with CamScanner

b) *RATA DURATEI MEDII DE ROTAȚIE A STOCULUI DE MĂRFURI*

Cu ajutorul acestui indicator se măsoară, în luni sau în zile, durata medie a unei rotații a stocului mediu de mărfuri. Dacă rata se calculează în zile, atunci anul comercial se consideră că are 360 zile, iar trimestrul 90 zile.

Formula de calcul a acestei rate este următoarea:

$$\overline{Dr} = \frac{\bar{S} \times T}{D} \qquad (12)$$

în care:

$\overline{Dr}$ este rata duratei medii de rotație a stocului de mărfuri;
T — timpul luat în calcul, exprimat în luni sau zile.

Rata duratei medii de rotație a stocului de mărfuri arată cîte luni sau zile, în medie, întreprinderea comercială își poate desfășura în mod normal activitatea fără o nouă aprovizionare cu mărfuri. Peste această durată, întreprinderea comercială va intra în criză de stoc de mărfuri dacă nu va comanda la timp un nou lot de mărfuri.

Folosind datele din exemplul precedent, durata medie a unei rotații a stocului mediu de mărfuri va fi de:

$$\overline{Dr} = \frac{\bar{S} \times T}{D} = \frac{667 \times 360 \text{ zile}}{2\,005} \approx 120 \text{ zile.}$$

c) *RATA STOCULUI DE MĂRFURI*

Acest indicator permite atît calcularea stocului de mărfuri necesar la un moment dat pentru a realiza un anumit volum de desfaceri, cît și determinarea lunară a variațiilor stocului de mărfuri față de desfaceri.

Determinarea stocului de mărfuri care să permită realizarea unei anumite desfaceri se face pe baza formulei:

$$Rs = \frac{\bar{S} \times 100 \text{ u.v.}}{D} \qquad (13)$$

în care:

Rs este rata stocului de mărfuri;
100 u.v. — volumul desfacerilor de realizat (acest volum poate fi exprimat și în 1000 u.v., 10.000 u.v. etc.).

De exemplu, dacă cu un stoc mediu anual de 667 u.v. un depozit a realizat un volum anual al desfacerilor de 2005 u.v., pentru a realiza o desfacere de 100 u.v. i-a fost necesar un stoc de:

$$Rs = \frac{\bar{S} \times 100 \text{ u.v.}}{D} = \frac{667 \times 100}{2\,005} \approx 33{,}26 \text{ u.v.}$$

Cunoașterea stocului necesar pentru a realiza un anumit volum al desfacerilor pune la dispoziția decidentului un mijloc de acțiune deosebit de eficient împotriva risipei financiare, atrăgîndu-i atenția că pentru a vinde mult nu este necesar să facă aprovizionări exagerate.

Scanned with CamScanner

Aprovizionările masive neritmice, contribuie la o uşoară creştere a desfacerilor, însă vor avea ca efect creşterea stocului de mărfuri şi diminuarea ratei vitezei de rotaţie a stocului de mărfuri, urmată de mărirea duratei medii a unei rotaţii.

Variaţiile stocului de mărfuri faţă de desfaceri se pot determina, de la o lună la alta, cu ajutorul formulei:

$$Rvs = \frac{Si}{Dl} \qquad (14)$$

în care:

Rvs este rata variaţiilor stocului de mărfuri faţă de desfaceri;
Si — stocul iniţial de mărfuri al lunii de calcul;
Dl — desfacerile în luna de calcul.

Cu cît această rată este mai mică de la o lună la alta, cu atît ea arată o utilizare mai eficientă a stocului de mărfuri. Rata variaţiilor stocului de mărfuri faţă de desfaceri nu trebuie să ajungă însă echiunitară, întrucît aceasta ar presupune epuizarea stocului de siguranţă. Că atare, este necesar să se caute un raport optim între stocul iniţial de mărfuri şi desfacere.

d) *RATA APROVIZIONĂRII CU MĂRFURI*

Valorile pe care le prezintă acest indicator atrag atenţia asupra tendinţelor acumulării de mărfuri în stoc sau asupra aprovizionărilor neraţionale cu mărfuri.

Rata aprovizionării cu mărfuri se calculează lunar, în procente, după formula:

$$Ra = \frac{Al \times 100}{Si} \qquad (15)$$

unde: Ra reprezintă rata aprovizionării cu mărfuri;
Al — aprovizionările în luna de calcul.

Urmărirea lunară a raportului între aprovizionări şi stocul iniţial de mărfuri permite depistarea disproporţiilor şi indică deficienţele existente pe diferite trepte ale procesului decizional.

5.4.2.2. COMPARAREA ÎN SPAŢIU A INDICATORILOR FLUXULUI MĂRFURILOR

Această comparare dă întreprinderii comerciale posibilitatea de a se situa pe plan profesional în raport de realizările medii ale întreprinderii — tip, aparţinînd de acelaşi sector de activitate comercială.

Pentru comparare, se folosesc indicatorii „Rata vitezei de rotaţie a stocului de mărfuri" şi „Rata duratei medii de rotaţie a stocului de mărfuri". Fiecare indicator, exprimat la valori reale, se cuprinde în formula:

$$\frac{\text{Nivelul indicatorului la întreprinderea studiată}}{\text{Nivelul aceluiaşi indicator la întreprinderea-tip}} \qquad (16)$$

Se consideră că întreprinderea studiată are o situaţie bună, dacă la primul indicator raportul este echiunitar sau supraunitar, iar la al doilea indicator — echiunitar sau subunitar.

Scanned with CamScanner

6

CONTABILITATEA MĂRFURILOR LA ÎNTREPRINDERILE COMERCIALE CU AMĂNUNTUL

6.1. INDICATORII FUNCȚIILOR MAGAZINELOR ȘI CONTURILE CORESPUNZĂTOARE LOR

Întreprinderile comerciale cu amănuntul, ca verigi finale ale distribuției, au rolul de cumpărare, stocare și revînzare a mărfurilor la consumatori. După obiectul specializării lor, aceste întreprinderi se împart în întreprinderi pentru produse alimentare, produse nealimentare și mixte.

Activitatea întreprinderilor comerciale cu amănuntul se realizează prin intermediul magazinelor. Magazinul este o unitate comercială operativă, formată din unul sau mai multe locuri de muncă, în care se desfășoară activitatea de desfacere a mărfurilor către populație.

Indiferent de fondul de mărfuri pe care îl desfac, magazinele au trei funcții esențiale: oferta de mărfuri, satisfacerea cererii de mărfuri și asigurarea rentabilității.

Oferta de mărfuri a magazinelor se materializează în asigurarea stocurilor de mărfuri puse la dispoziția clientelei.

Cererea de mărfuri se concretizează în volumul desfacerilor realizat de magazine și indică satisfacerea de către acestea, prin stocurile de mărfuri, a gusturilor și preferințelor cumpărătorilor.

Rentabilitatea, ca rezultantă a interacțiunii dintre prețul de cumpărare, prețul de vînzare, cheltuielile de circulație și volumul desfacerilor de mărfuri realizate de magazine, reflectă capacitatea acestora de a „produce" beneficii. Modelul funcțiilor magazinelor poate fi prezentat ca în figura 6.1. Aceste funcții se concretizează într-o serie de indicatori economico-financiari prezentați în figura 6.2.

Fiecărei funcții a magazinelor, respectiv indicatorului aferent ei, în contabilitate îi corespunde un cont. Astfel, pentru stocuri se va folosi contul **Mărfuri în unitățile cu amănuntul;** desfacerile vor fi reflectate în contul **Venituri din activitatea de bază,** subcont **Venituri din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor,** iar beneficiile vor fi oglindite în

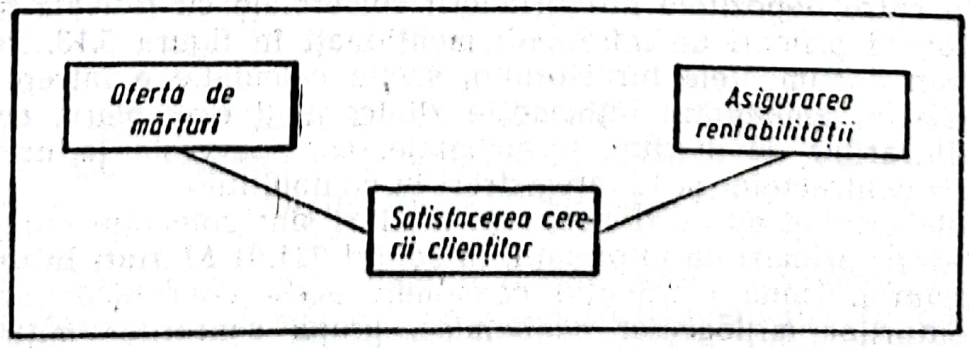


Fig. 6.1. Funcțiile magazinelor.

Scanned with CamScanner

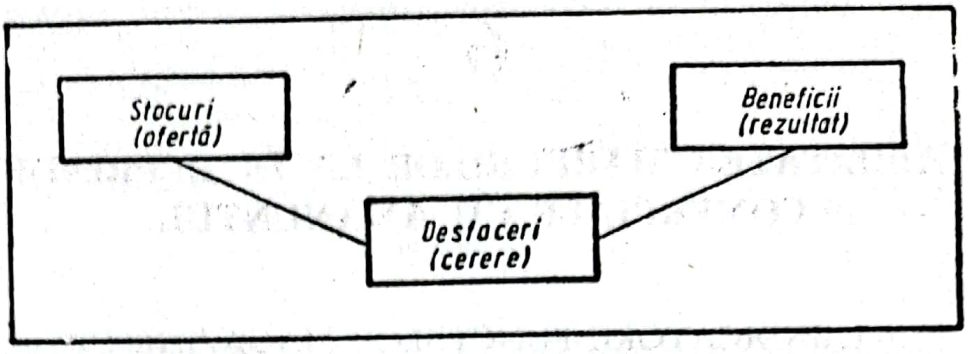


Fig. 6.2. Indicatorii corespunzători funcţiilor magazinelor.

contul **Beneficii şi pierderi.** Conturile menţionate sînt folosite pentru reflectarea funcţiilor ansamblului magazinelor. La nivel de magazine se urmăresc cu ajutorul conturilor analitice numai stocurile şi desfacerile de mărfuri; beneficiile realizate de fiecare magazin se calculează trimestrial, pe baza „Situaţiei rentabilităţii şi a altor indicatori ai magazinelor".

În cadrul procesului reproducţiei socialiste lărgite fiecare magazin ocupă un loc special; prin intermediul lui se înfăptuieşte legătura între sfera producţiei materiale şi sfera consumului individual, realizînd totodată valoarea de întrebuinţare şi valoarea mărfurilor. Studierea acestor legături şi a dinamicii lor se poate înfăptui însă numai pe baza cunoaşterii şi a utilizării indicatorilor corespunzători, furnizaţi de contabilitatea mărfurilor.

6.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII SINTETICE A MĂRFURILOR EXISTENTE ÎN MAGAZINE

6.2.1. ELABORAREA, PE BAZA INFORMAŢIILOR CONTABILITĂŢII, A INDICATORULUI „VOLUMUL APROVIZIONĂRII CU MĂRFURI"

Pentru a oferi clientelei o gamă diversificată de produse, magazinele se aprovizionează cu mărfuri de la furnizorii indicaţi în contractele economice încheiate de întreprinderea comercială cu amănuntul. Principalii furnizori de mărfuri ai magazinelor sînt întreprinderile comerciale cu ridicata şi întreprinderile producătoare.

Colectarea datelor privind aprovizionarea cu mărfuri a magazinelor direct de către depozitele întreprinderii comerciale cu ridicata se face din purtătorii primari de informaţii menţionaţi în figura 5.13. Pe baza datelor din documentele furnizorului, secţia calculaţie a întreprinderii comerciale cu amănuntul întocmeşte zilnic, în 3 exemplare, centralizatorul intrărilor de mărfuri şi ambalaje, care serveşte la urmărirea executării contractelor şi la înregistrări în contabilitate.

Datele privind aprovizionarea cu mărfuri sînt colectate cronologic, din purtătorii primari de informaţii, în contul **231.01 Mărfuri în unităţile cu amănuntul.** După conţinutul economic, acest cont face parte din clasa conturilor mijloacelor economice, grupa conturilor mijloacelor circulante materiale, iar după funcţia contabilă este un cont de activ. În

Scanned with CamScanner

acest cont, fluxul mărfurilor şi stocul de mărfuri sînt evaluate la preţul cu amănuntul. Conţinutul economic al contului este redat în tabelul 6.1.

Tabelul 6.1

DEBIT	231.01. Mărfuri în unităţile cu amănuntul	CREDIT
— Valoarea mărfurilor cumpărate de la furnizori. — Valoarea mărfurilor constatate în plus la inventariere. — Diferenţele rezultate din reevaluarea stocurilor de mărfuri, în negru — din majorările de preţuri, în roşu — din reducerea rea preţurilor. — Valoarea mărfurilor intrate, aflate anterior în curs de aprovizionare sau la terţi.	— Valoarea mărfurilor vîndute. — Valoarea mărfurilor constatate lipsă la inventariere. — Valoarea mărfurilor trimise la prelucrare.	
Soldul debitor exprimă valoarea mărfurilor existente în stoc.		

Rabatul aferent mărfurilor existente în magazine este evidenţiat cu ajutorul contului **239.03 Rabat sau adaos aferent mărfurilor din unităţile cu amănuntul,** cont rectificativ, de pasiv. Conţinutul economic al acestui cont se prezintă în tabelul 6.2.

Tabelul 6.2

DEBIT	239.03. Rabat sau adaos aferent mărfurilor din unităţile cu amănuntul	CREDIT
— Rabatul mediu aferent mărfurilor vîndute. — Rabatul mediu aferent mărfurilor lipsă la inventariere. — Rabatul aferent mărfurilor trimise la prelucrare.	— Rabatul cuvenit întreprinderii comerciale pentru mărfurile primite de la furnizori. — Rabatul aferent mărfurilor constatate în plus la inventariere şi intrate de la prelucrare. — Diferenţa de rabat din majorarea preţurilor, în negru, şi din reducerea preţurilor, în roşu.	
	— Soldul creditor exprimă rabatul aferent stocului de mărfuri.	

Reflectarea contabilă a formării indicatorului „Volumul aprovizionării cu mărfuri" se face potrivit schemei din figura 6.3.

6.2.2. ELABORAREA — PE BAZA INFORMAŢIILOR CONTABILITĂŢII — A INDICATORULUI „VOLUMUL DESFACERILOR DE MĂRFURI"

În sectorul alimentar conţinutul indicatorului „Volumul desfacerilor de mărfuri" este format din vînzările către populaţie cu plata în numerar şi vînzările către întreprinderi economice de stat şi cooperatiste,

Scanned with CamScanner

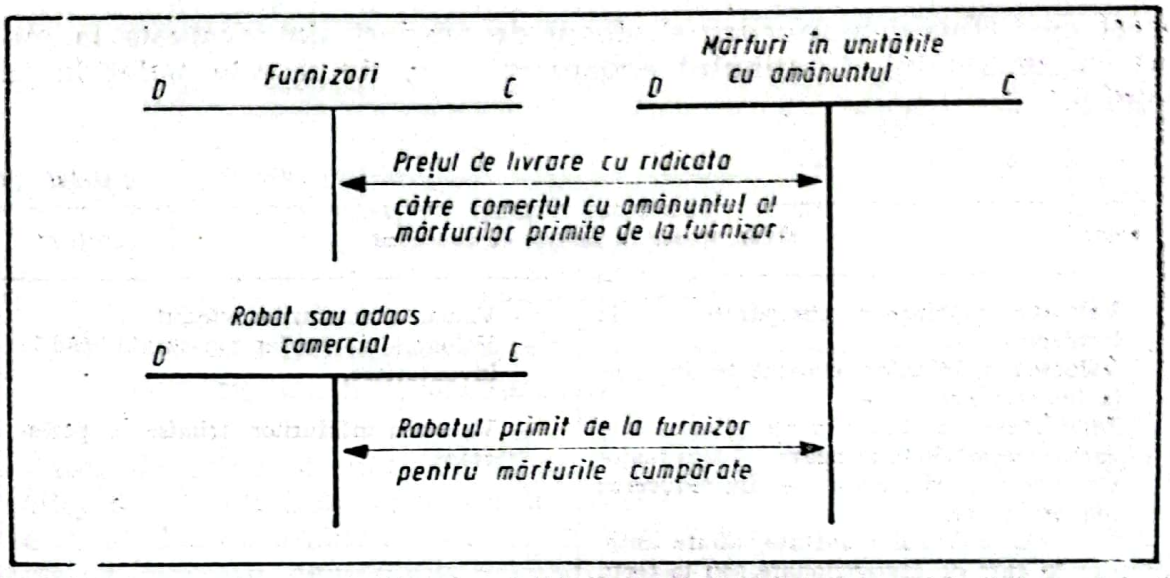


Fig. 6.3. Reprezentarea contabilă a formării indicatorului „Volumul aprovizionării cu mărfuri".

instituții și organizații obștești, cu plata prin virament. Același indicator, în sectorul nealimentar, cuprinde vînzările către populație cu plata în numerar și cu plata în rate, vînzările cu plata prin virament și vînzările în consignație.

6.2.2.1. VÎNZAREA MĂRFURILOR CĂTRE POPULAȚIE CU PLATA ÎN NUMERAR

În sectorul alimentar, această formă de vînzare deține circa 95% din volumul desfacerilor de mărfuri, iar în sectorul nealimentar — aproximativ 83%.

În cadrul acestei forme de vînzare, eliberarea mărfurilor clientelei se face pe baza bonurilor de vînzare, a tichetelor de casă sau fără întocmirea de documente, dacă plata mărfurilor se face direct la vînzător.

Reflectarea contabilă a vînzării mărfurilor cu plata în numerar se face pe baza monetarului, întocmit în două exemplare, la magazine, din care originalul rămîne la întreprinderea comercială, iar duplicatul se restituie gestionarului, drept chitanță de primire a numerarului din vînzări.

Datele privind vînzarea mărfurilor, după o centralizare prealabilă a monetarelor în registrul de casă, sînt colectate, cronologic, în contul **600 Venituri din activitatea de bază**, subcont **600.02 Venituri din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor**, al cărui conținut economic este prezentat în tabelul 6.3.

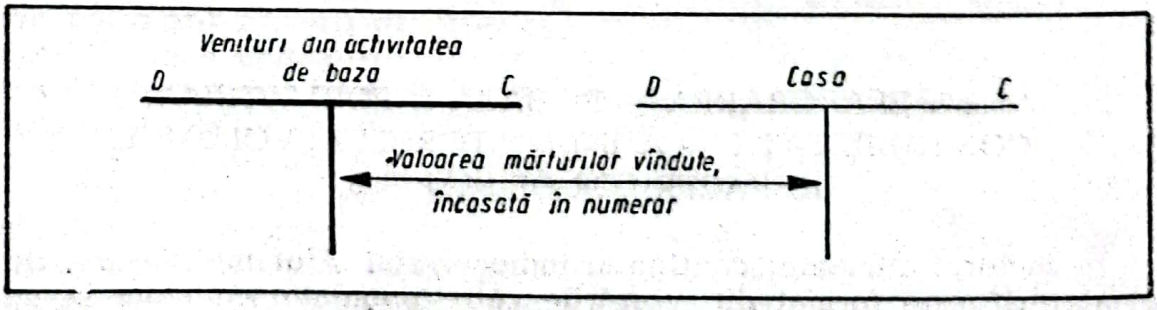


Fig. 6.4. Reprezentarea contabilă a vînzării cu amănuntul a mărfurilor cu plata în numerar.

Scanned with CamScanner

Tabelul 6.3

DEBIT	600.02. Venituri din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor	CREDIT
— Volumul mărfurilor vîndute, evaluat la preţul mediu de cumpărare, la sfîrşitul lunii. — Cheltuielile de circulaţie aferente mărfurilor vîndute în cursul lunii. — Impozitul pe circulaţia mărfurilor, datorat pentru operaţiile de consignaţie.		— Volumul mărfurilor vîndute, la preţul cu amănuntul, cu: — plata în numerar; — plata în rate; — plata prin virament. — Volumul mărfurilor vîndute în consignaţie, la preţul de vînzare.
— Soldul debitor indică pierderile rezultate din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor, care se virează în contul Beneficii şi pierderi.	SAU	— Soldul creditor reflectă beneficiul realizat din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor, care se virează în contul Beneficii şi pierderi.

Evidenţierea în conturi a vînzării mărfurilor cu plata în numerar se face după schema din figura 6.4.

6.2.2.2. VÎNZAREA MĂRFURILOR CĂTRE POPULAŢIE CU PLATA ÎN RATE

În sistemul desfacerilor de mărfuri cu plata în rate se îmbină două obiective ale politicii economice a Partidului Comunist Român, şi anume:

— îmbunătăţirea permanentă a condiţiilor de trai ale oamenilor muncii;

— asigurarea unui ritm constant vînzării unor produse în funcţie de volumul producţiei lor.

În vederea realizării obiectivelor menţionate, Consiliul de Miniştri stabileşte listele mărfurilor care pot fi vîndute cu plata în rate, categoriile de persoane ce pot cumpăra mărfuri cu plata în rate, venitul maxim net lunar pînă la care se poate beneficia de cumpărarea de mărfuri cu plata în rate, acontul minim şi numărul maxim de rate.

Acontul şi numărul de rate diferă în funcţie de natura mărfurilor ce se vînd cu plata în rate şi de venitul net lunar al clientului.

La stabilirea acontului se respectă următorul principiu: acontul în procente să fie mai mare decît cota procentuală de rabat comercial. Prin respectarea acestui principiu, în suma acontului se cuprinde suma rabatului comercial realizat şi o parte o costului mărfurilor, iar ratele vor cuprinde numai partea preţului de cumpărare al mărfurilor vîndute şi neîncasate. Pînă la încasare, această parte este finanţată cu credite bancare.

În acest sistem de vînzare, eliberarea mărfurilor clienţilor se face după perfectarea formelor legale, iar plata ratelor este efectuată într-un anumit număr de părţi egale, eşalonate în timp la intervale lunare.

Purtătorii de informaţii primare privind vînzarea mărfurilor cu plata în rata şi circulaţia lor sînt prezentaţi în figura 6.5.

Scanned with CamScanner

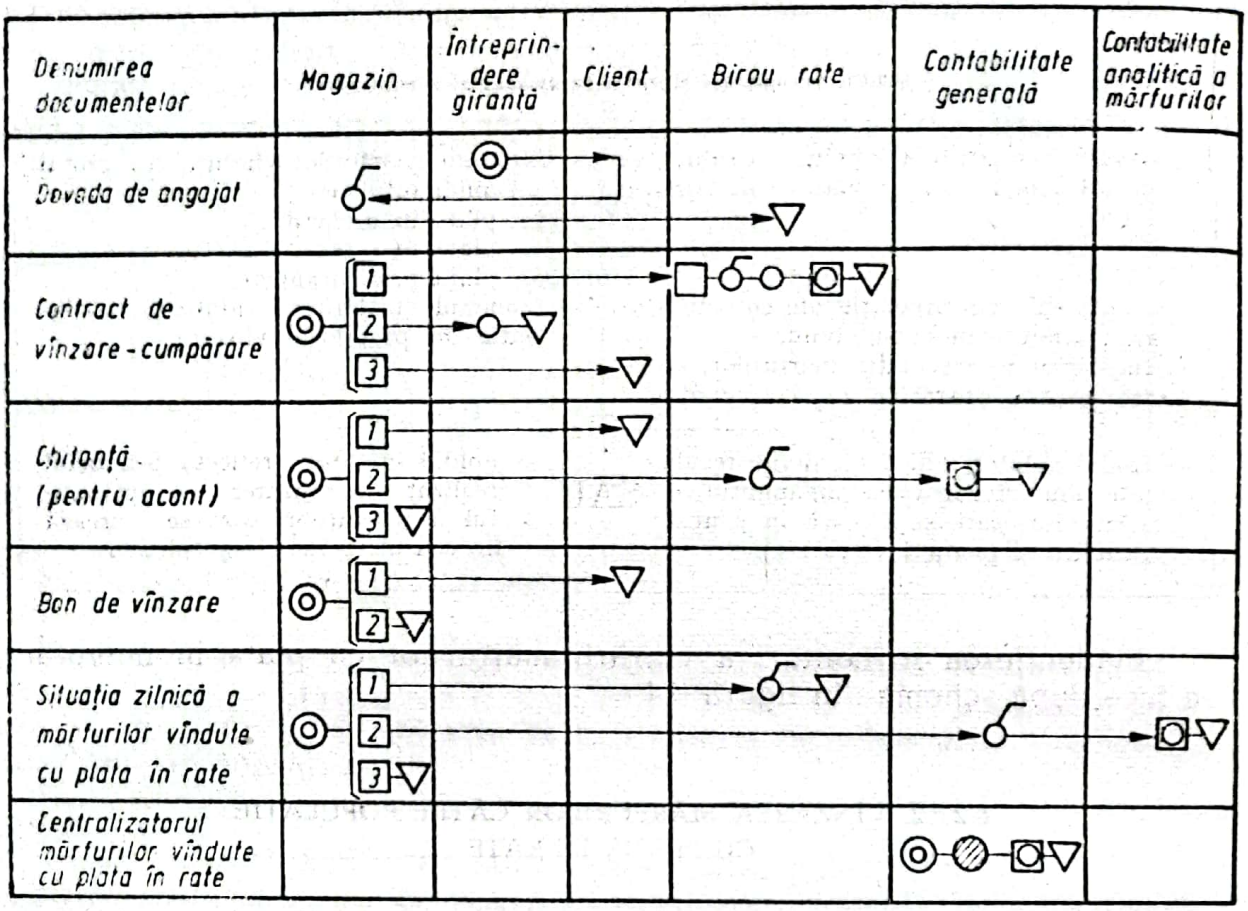


Fig. 6.5. Graficul circulației purtătorilor primari de informații privind vînzarea mărfurilor cu plata în rate.

Datele referitoare la desfacerea mărfurilor cu plata în rate sînt colectate, cronologic, din contractele de vînzare-cumpărare și transpuse în conturi, potrivit schemei din figura 6.6.

6.2.2.3. VÎNZAREA MĂRFURILOR CU PLATA PRIN VIRAMENT

Desfacerea mărfurilor cu plata prin virament se face numai către întreprinderi economice de stat și cooperatiste, instituții și organizații obștești, în limita unui plafon valoric de 3%—5% din volumul total al desfacerilor, realizat de unitățile Ministerului Comerțului Interior și Centrocoop. Mărfurile se vînd prin unități speciale, de mic gros, la prețul cu amănuntul, fără a se ceda vreo cotă din rabatul comercial.

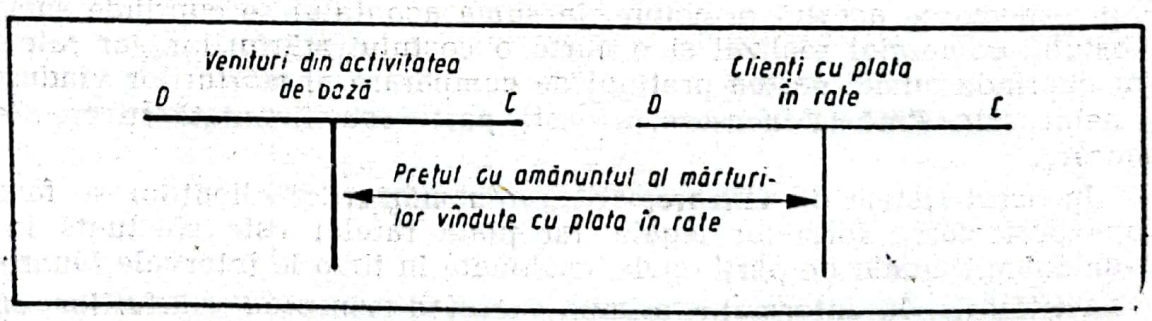


Fig. 6.6. Reprezentarea contabilă a vînzării mărfurilor cu plata în rate.

Scanned with CamScanner

Eliberarea mărfurilor se face pe baza facturii, întocmită de unitatea de mic gros în două exemplare, din care originalul se înmînează cumpărătorului odată cu marfa, iar duplicatul servește la înregistrarea vînzărilor în raportul de gestiune.

Facturile emise sînt trecute zilnic în situația vînzărilor pe documente, întocmită în 3 exemplare, din care originalul se predă serviciului contabilității, exemplarul al doilea este trimis compartimentului financiar împreună cu documentele de decontare (cecuri, dispoziții de plată), iar ultimul exemplar rămîne la unitatea de mic gros.

Modalitățile de plată a mărfurilor vîndute sînt determinate de natura relațiilor economice cu clienții întreprinderii comerciale. Astfel, plata se poate face cu cecuri de decontare din carnete cu sau fără limită de sumă, dacă relațiile economice cu clienții au un caracter permanent; prin dispoziții de plată operate în prelabil la bancă, în cazul unor relații economice ocazionale cu clienții; prin plăți planificate, în situația în care desfacerile au un caracter de continuitate și valori relativ stabile. Vînzările de mărfuri cu plata prin virament se reflectă în conturi ca în figura 6.7.

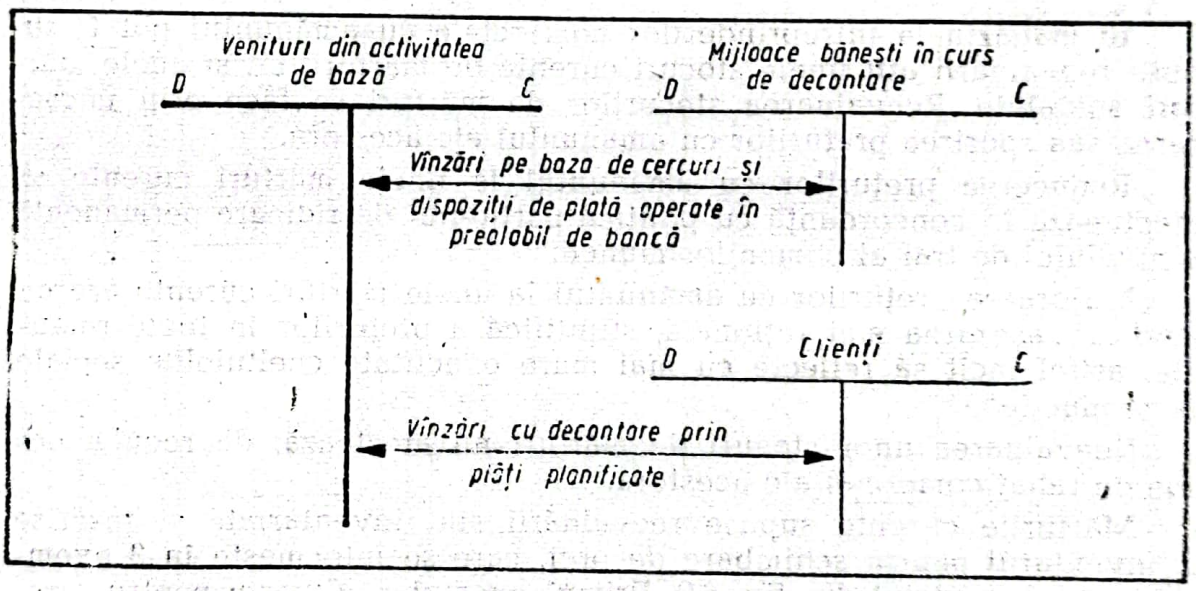


Fig. 6.7. Reprezentarea contabilă a vînzării mărfurilor cu plata prin virament.

Ieșirea mărfurilor prin vînzare din contul **Mărfuri în unitățile cu amănuntul** se efectuează la sfîrșitul lunii, indiferent de formele de vînzare cu amănuntul a mărfurilor, potrivit schemei din figura 6.8.

6.2.3. REEVALUAREA STOCURILOR DE MĂRFURI EXISTENTE ÎN MAGAZINE

În economia socialistă prețurile bunurilor materiale se caracterizează prin stabilirea lor pe perioade de timp relativ îndelungate. Cu toate acestea ele pot fi supuse unor reevaluări.

Prin reevaluare se înțelege modificarea, respectiv reducerea sau majorarea prețului unui element material patrimonial de activ: mărfuri, ambalaje, produse, mijloace fixe etc.

Scanned with CamScanner

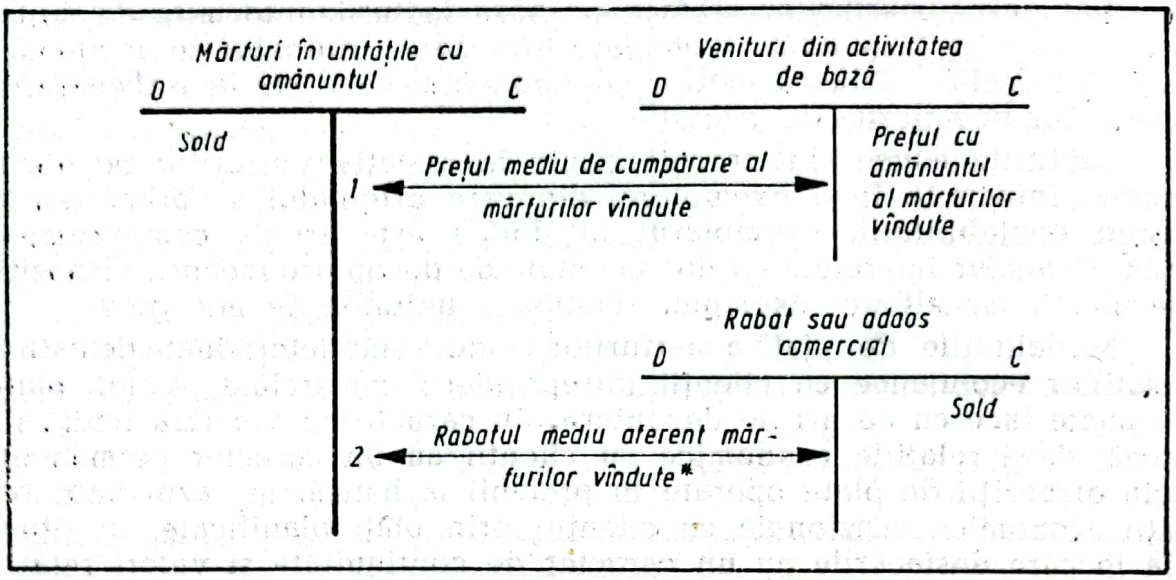


Fig. 6.8. Reprezentarea contabilă a ieşirii mărfurilor prin vînzare.

În magazinele întreprinderilor comerciale cu amănuntul pot fi supuse reevaluării atît unele stocuri curente de mărfuri, cît şi unele mărfuri soldabile. Reevaluarea stocurilor de mărfuri se face prin micşorarea sau sporirea preţurilor cu amănuntul ale acestora.

Reducerea preţurilor cu amănuntul la unele mărfuri curente se efectuează în concordanţă cu politica partidului de ridicare permanentă a nivelului de trai al oamenilor muncii.

Majorarea preţurilor cu amănuntul la unele mărfuri curente are ca scop „... aşezarea mai raţională, ştiinţifică a preţurilor în toate ramurile, astfel încît să reflecte cu mai mare exactitate cheltuielile sociale de producţie".[1]

Reevaluarea unor stocuri de mărfuri nu afectează, de regulă, cotele de rabat comercial ale acestora.

Mărfurile curente supuse reevaluării sînt inventariate şi înscrise în inventarul pentru schimbare de preţ, care se întocmeşte în 3 exemplare, după modelul din fig. 6.9. Primul exemplar serveşte pentru înregistrări în contabilitatea sintetică, exemplarul al doilea este folosit pentru înregistrări în contabilitatea analitică, iar ultimul exemplar se predă gestionarului.

Diferenţele de preţ rezultate din reducerea preţurilor cu amănuntul se stabilesc prin scăderea din totalul valorii vechi a totalului valorii noi. La determinarea diferenţelor rezultate din majorarea preţurilor cu amănuntul operaţiile de calcul sînt inverse. Diferenţele de rabat se calculează în mod similar. Diferenţa netă se calculează prin scăderea diferenţei de rabat din diferenţa dintre valoarea veche şi valoarea nouă.

Diferenţele nete de preţ sînt evidenţiate cu ajutorul contului **494 Decontări din reevaluarea stocurilor.** După conţinutul economic, acest cont face parte din clasa conturilor de surse economice, grupa conturilor de surse împrumutate şi atrase, iar după funcţia contabilă este un

[1] Nicolae Ceauşescu, *Raport la cel de-al X-lea Congres al Partidului Comunist Român*, Editura politică, Bucureşti, 1969, pag. 27.

Scanned with CamScanner

Intreprinderea I. C. L. S.
Unitatea 48
Gestionar I.V.

INVENTAR Nr. 38 Data 30 iunie 19...

PENTRU SCHIMBARE DE PREȚ
(diminuări sau majorări)

Nr. crt. din lista de prețuri		Denumirea mărfii	Cod	U/M	Cantitatea existentă	Situația la data invent.				Situația după modif. preț			
						Preț de vînzare		Rabat		Preț de vînzare		Rabat	
						P/U	Valoare	%	Valoare	P/U	Valoare	%	Valoare
78	3 400	Paltoane B.	034 101 000	buc	1 000	940	940 000	15	141 000	800	800 000	15	120 000
86	3 560	Paltoane F.	034 109 000	buc	600	530	318 000	14	44 520	450	270 000	14	37 800
		TOTAL			1 600		1 258 000		185 520		1 070 000		157 800

Calculul diferențelor

	La marfă	La rabat
Valoare veche	1 258 000	185 520
Valoare nouă	1 070 000	157 800
Diferențe ±	−188 000	−27 720

Subcomisii de inventariere { N.P / C.L. | Calculat: V.S. | Controlat: O.T. | Gestionar, I.V.

Fig. 6.9. Determinarea diferenței nete din reducerea prețurilor.

Scanned with CamScanner

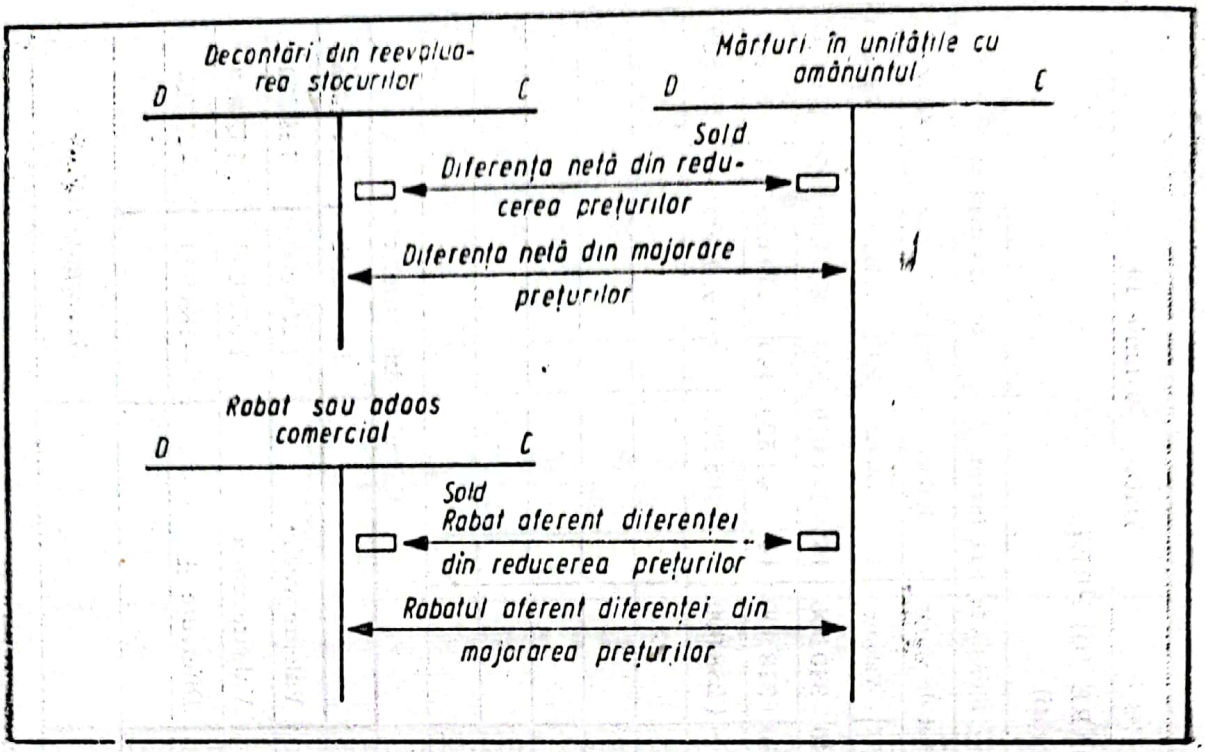


Fig. 6.10. Reprezentarea contabilă a reevaluării stocurilor curente de mărfuri.

cont de pasiv. Conținutul lui economic este prezentat în tabelul 6.4. Reflectarea în conturi a reevaluării stocurilor curente de mărfuri se face după schema din figura 6.10.

Tabelul 6.4

DEBIT	494. Decontări din reevaluarea stocurilor	CREDIT
— Regularizarea, în negru, a diferențelor nete rezultate din majorarea prețurilor, prin vărsarea sumelor la buget, majorarea împrumuturilor din contul curent, majorarea fondului mijloacelor circulante și majorarea beneficiilor cu diferențele aferente stocurilor supranormative de mărfuri necreditate de bancă. — Regularizarea, în roșu, a diferențelor nete rezultate din reducerea prețurilor, prin micșorarea fondului mijloacelor circulante și micșorarea beneficiilor cu diferențele aferente stocurilor supranormative de mărfuri necreditate de bancă.	— Diferența netă rezultată din majorarea prețurilor, în negru. — Diferența netă provenită din reducerea prețurilor, în roșu. — Regularizarea diferențelor nete rezultate din reducerea prețurilor, prin primirea sumelor de la buget sau micșorarea împrumuturilor din contul curent.	
	— Soldul creditor reprezintă diferențele nete din majorarea prețurilor, în negru, sau diferențele nete din reducerea prețurilor, în roșu, care nu au fost regularizate.	

Regularizarea diferențelor nete rezultate din reevaluarea stocurilor curente și a stocurilor supranormative de mărfuri creditate de bancă

Scanned with CamScanner

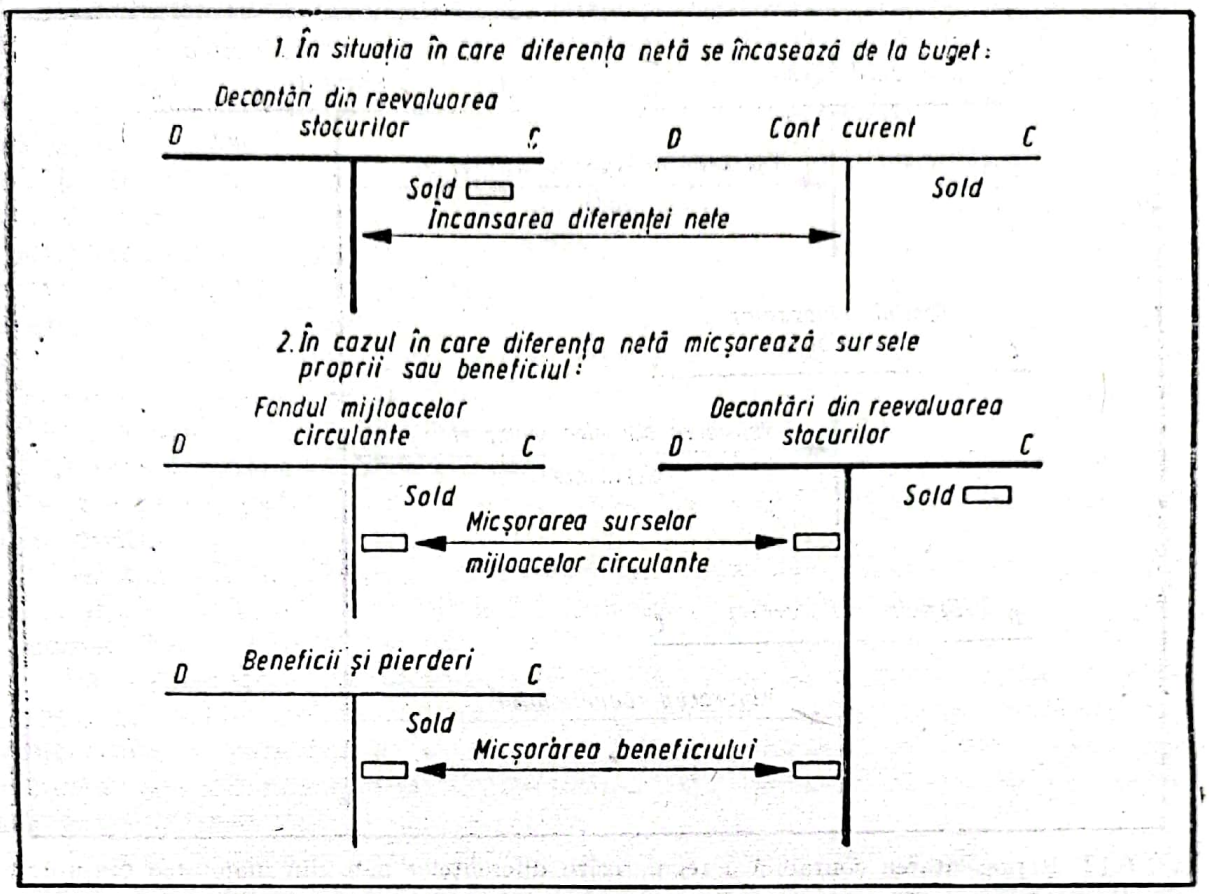


Fig. 6.11. Reprezentarea contabilă a regularizării diferențelor nete din reducerea prețurilor.

se efectuează pe seama bugetului de stat sau a surselor mijloacelor circulante proprii.[1]

Diferențele nete provenite din reevaluarea stocurilor supranormative de mărfuri necreditate de bancă se regularizează pe seama beneficiilor. Modul de regularizare a diferențelor nete rezultate din reducerea prețurilor este arătat în figura 6.11, iar regularizarea diferențelor nete rezultate din majoritatea prețurilor se reflectă în conturi ca în figura 6.12.

În afară de reevaluarea unor stocuri curente de mărfuri, în unele situații se pot efectua reduceri de prețuri la mărfurile soldabile existente în magazine. Acțiunile privind soldările de mărfuri pot avea loc numai cu aprobarea Consiliului de Miniștri. Formarea unor stocuri de mărfuri soldabile se poate datora uzurii morale (la produsele electrotehnice), demodării etc.

Stabilirea diferențelor nete din reducerea prețurilor unor mărfuri soldabile și reflectarea lor în conturi sînt identice cu reducerile de prețuri la stocurile curente de mărfuri.

Regularizarea diferențelor nete rezultate din reducerea prețurilor cu amănuntul a unor mărfuri soldabile se face pe seama fondurilor create din rezultatele financiare sau primite de la organul ierarhic superior, cînd se suportă de întreprinderea comercială, sau se reflectă în contul **Debitori**, în situația în care se impută vinovaților.

---

[1] Regularizarea diferențelor nete rezultate din reevaluarea mărfurilor curente se face în principal pe seama bugetului statului.

Scanned with CamScanner

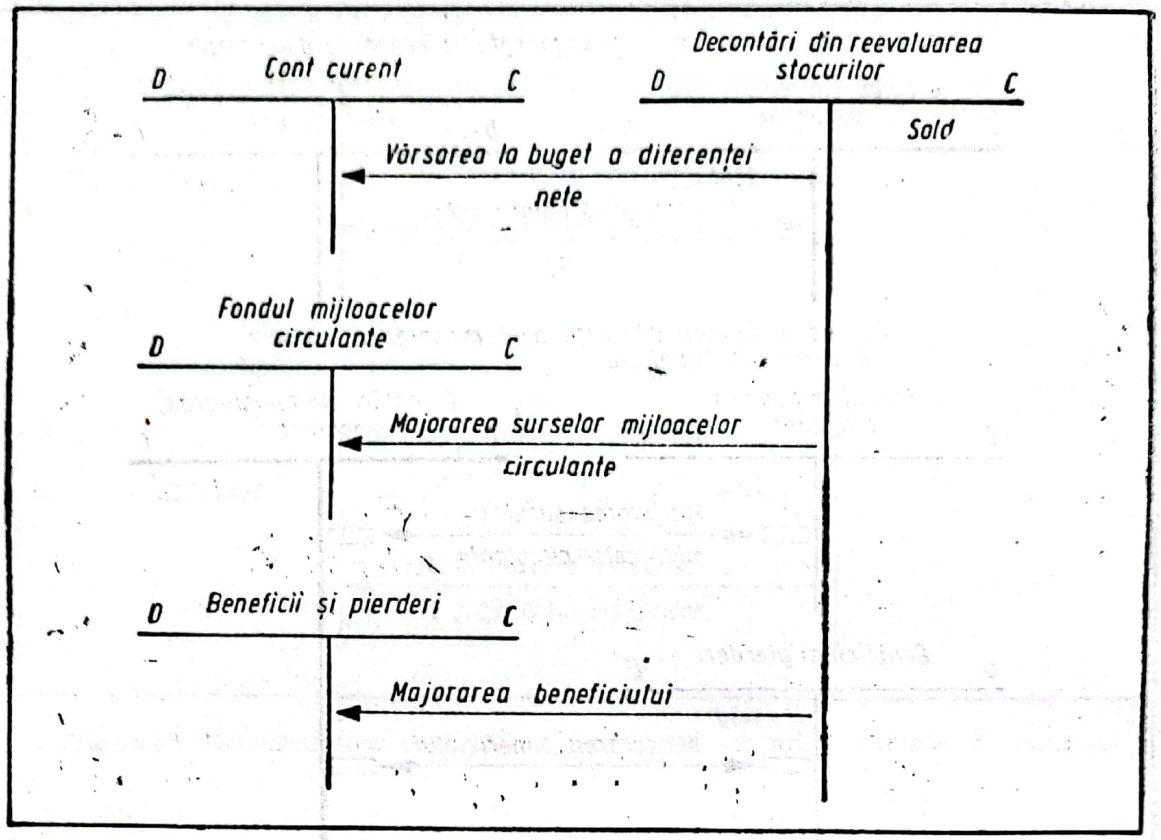


Fig. 6.12. Reprezentarea contabilă a regularizării diferențelor nete din majorarea prețurilor.

6.2.4. INVENTARIEREA STOCURILOR DE MĂRFURI DIN MAGAZINE

Prin inventariere se înțelege ansamblul operațiilor care au ca scop înregistrarea faptică și evaluarea stocurilor de mărfuri existente într-o gestiune la o dată determinată.

Funcțiile principale ale inventarierii constau în controlul integrității mărfurilor, descoperirea mărfurilor greu vandabile și furnizarea de informații necesare descoperirii diferențelor posibile între stocurile faptice de mărfuri și datele contabile privind aceste stocuri.

Conceptul modern de inventariere situează pe prim plan două funcții calitative noi ale inventarierii stocurilor de mărfuri, cărora nu li se acordă la noi atenția cuvenită, și anume: funcția de determinare a compoziției stocului de mărfuri și funcția de furnizare de informații referitoare la rabatul comercial aferent stocurilor de mărfuri, în vederea stabilirii corecte a beneficiului adus de fiecare magazin.

Aceste funcții se realizează prin folosirea operativă a noi mijloace de control, cum ar fi „Rata stocului de mărfuri" și „Rata aprovizionării cu mărfuri", analizate în paragraful 5.4.2.1. Corespunzător celor două funcții noi se modifică optica de înscriere în documentele de inventariere a stocurilor faptice de mărfuri și se reduce frecvența inventarelor. Astfel, în documentele de inventariere, mărfurile trebuie înscrise pe grupe de produse, cu indicarea rabatului comercial aferent (cotă și sumă). De asemenea, inventarierea se efectuează îndeosebi în situația în care se constată că volumul desfacerilor unui magazin nu corespunde cu valoarea stocurilor de mărfuri pe care le deține.

Scanned with CamScanner

Inventarierea stocurilor de mărfuri parcurge trei faze: efectuarea inventarierii, stabilirea rezultatelor inventarierii și reflectarea contabilă a diferențelor constatate la inventariere. Conceptul modern de inventariere mai presupune faza de analiză a compoziției stocurilor de mărfuri.

În prima fază au loc unele lucrări preliminare ca: numirea comisiei de inventariere, sigilarea spațiilor auxiliare de păstrare a mărfurilor, vizarea documentelor la ultima operație (monetare, rapoarte de gestiune), verificarea instrumentelor și aparatelor de măsură, luarea unei declarații gestionarului. După îndeplinirea acestor proceduri, comisia de inventariere trece la efectuarea verificării gestiunii, care constă în măsurarea, cîntărirea, cubarea sau numărarea mărfurilor de către gestionar în prezența membrilor comisiei. Mărfurile constatate faptic sînt înscrise în liste de inventar, în 3 exemplare, din care unul se întocmește de către gestionar, iar celelalte două de către un membru al comisiei.

Pentru mărfurile greu vandabile și sezoniere, avariate sau alterate și pentru mărfurile care intră în unitate în timpul inventarierii se întocmesc liste de inventar separate.

La terminarea inventarierii, pe ultima pagină gestionarul face mențiunea că toate valorile specificate în listele de inventar *au fost* inventariate — atît în ce privește cantitatea, calitatea și prețul în prezența sa —, că nu au fost omise bunuri de la inventariere și că valorile inventariate sînt în păstrarea sa.

Datele cantitative din listele de inventar se evaluează și se totalizează, apoi, se întocmește pe verso o recapitulație în etalon natural.

După terminarea inventarierii, listele de inventar se predau astfel: primul exemplar, completat de revizorul de gestiune, se trimite organului care a dispus efectuarea inventarierii pentru aprobare și valorificare; exemplarul al doilea se predă gestionarului; al treilea exemplar, completat de gestionar rămîne în arhiva corpului revizorilor de gestiune.

Listele de inventar se anexează la procesul-verbal de control gestionar, întocmit în 3 exemplare, din care un exemplar se predă conducerii întreprinderii, unul rămîne la arhiva corpului revizorilor de gestiune și ultimul exemplar se predă gestionarului.

În faza a doua (stabilirea rezultatelor inventarierii), revizorul de gestiune confruntă datele din contabilitatea analitică a mărfurilor cu datele din listele de inventar în situația comparativă a diferențelor de gestiune. Confruntarea datelor se face în funcție de modul de organizare a contabilității analitice a mărfurilor, astfel:

În cazul în care contabilitatea analitică a mărfurilor se ține numai global-valoric, se confruntă soldul contului analitic al gestiunii cu stocul faptic valoric al tuturor mărfurilor din gestiune.

Dacă contabilitatea analitică a mărfurilor se ține cantitativ-valoric, se confruntă soldurile scriptice cantitative și valorice cu stocurile faptice cantitative și valorice ale fiecărei mărfi.

În urma acestor confruntări se pot stabili următoarele diferențe față de datele contabilității analitice a mărfurilor: a) plusuri de mărfuri; b) lipsuri de mărfuri.

Plusurile de mărfuri se determină ca diferență între stocul valoric faptic (mai mare) și soldul contului de gestiune (mai mic).

Lipsurile de mărfuri se stabilesc ca diferență între soldul contului de gestiune (mai mare) și stocul valoric faptic (mai mic).

Scanned with CamScanner

În gestiunile de mărfuri la care contabilitatea analitică se ține global-valoric nu se pot stabili decît plusuri sau lipsuri de mărfuri, pe total gestiune, deoarece nu este posibilă determinarea mișcării mărfurilor pe fiecare sort.

În gestiunile de mărfuri la care contabilitatea analitică se ține cantitativ și valoric pe fiecare sortiment se pot stabili plusuri și lipsuri de mărfuri atît la sorturile aceluiași articol, cît și la articole diferite.

În toate cazurile de plusuri sau lipsuri de mărfuri se cere de la gestionar o notă explicativă, în care se dau detalii cu privire la proveniența acestor diferențe.

În legătură cu lipsurile de mărfuri în gestiune se fac următoarele operațiuni: calcularea și acordarea de pierderi materiale normale, stabilirea pierderilor materiale peste norme și calculul diferențelor de imputat. Prin pierderi materiale normale se înțeleg scăderile din greutate sau volum datorate proprietăților fizico-chimice ale mărfurilor, care se produc în timpul păstrării, manipulării și desfacerii mărfurilor. Scăderile din greutate sau volum pot rezulta din uscare, evaporare, răcire, înghețare, scurgere, îmbibare, volatilizare, fărîmițare etc.

Pentru mărfurile care sînt supuse pierderilor materiale normale se stabilesc prin acte normative cote procentuale maxime de pierderi, denumite norme de pierderi. Normele de pierderi materiale sînt stabilite pe produse și operațiuni, ca: transport, depozitare, însilozare, manipulare și desfacere. Pierderile materiale normale se calculează și se acordă cu ocazia inventarierii mărfurilor, numai în cazul în care se constată diferențe în minus față de datele contabile.

Calcularea pierderilor materiale normale se face prin aplicarea normelor de pierderi admise la volumul valoric al mărfurilor intrate în gestiune între două inventare succesive. La gestiunile unde contabilitatea analitică a mărfurilor se ține valoric, în volumul intrărilor se includ toate mărfurile care au norme de pierderi. În volumul valoric al mărfurilor intrate nu se includ mărfurile preambalate sau care se vînd cu bucata și mărfurile care nu au stabilite norme de pierderi materiale.

Lipsurile de mărfuri constatate cu ocazia inventarierii se compară cu mărimea pierderilor materiale normale, calculate după metodologia descrisă. Dacă lipsa de mărfuri este mai mică sau egală cu mărimea pierderii materiale normale, atunci ea se scade în mărime reală.

Prin pierderi materiale peste norme se înțeleg scăderile din greutate sau volum care depășesc normele de pierderi stabilite sau au loc la mărfuri la care nu s-au stabilit norme de pierderi materiale. Lipsurile de mărfuri care provin din stricăciuni sau deteriorări datorate unui accident sau cauzelor de forță majoră se consideră, de asemenea, pierderi peste norme.

Pierderile peste norme sînt consemnate în procesul-verbal de scădere, întocmit în 4 exemplare, dacă lipsurile se soluționează de conducerea întreprinderii comerciale, și în 5 exemplare, dacă soluționarea lipsurilor se face potrivit competențelor legale. Exemplarele au următorul circuit: primul — la serviciul contabilității; al doilea — la întreprinderea valorificatoare; al treilea — la contabilitatea analitică, iar ultimul rămîne la gestionar.

În cazurile în care lipsurile de mărfuri peste normele de pierderi stabilite nu s-au datorat vinei cuiva, acestea se suportă de întreprinderile comerciale cu aprobarea organelor competente.

Lipsurile de mărfuri imputabile se determină prin scăderea din

Scanned with CamScanner

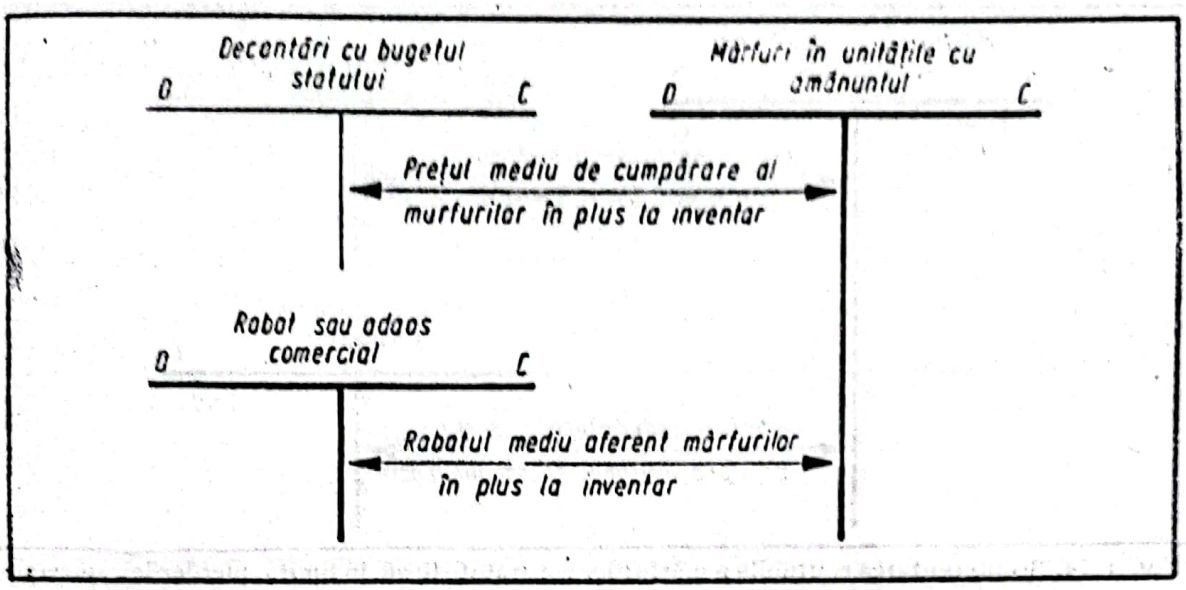


Fig. 6.13. Reprezentarea contabilă a mărfurilor constatate în plus la inventar.

volumul total al mărfurilor lipsă a pierderilor materiale normale și a pierderilor materiale peste norme. Valoarea mărfurilor lipsă, rămase după efectuarea scăderilor arătate, se impută gestionarului. În cazul în care la o gestiune răspunderea materială este colectivă, lipsa se impută în raport cu cîștigul mediu al fiecăruia pe ultimele 3 luni, precum și cu timpul servit de fiecare de la ultima inventariere, în gestiunea la care s-a produs paguba.

Stabilirea rezultatelor inventarierii se face în procesul-verbal de control gestionar, pe baza căruia se fac în contabilitate regularizările necesare pentru punerea de acord a datelor contabile cu datele faptice.

Faza a treia constă în reflectarea contabilă a diferențelor constatate la inventariere.

Rezultatele inventarierii se reflectă în contabilitate în termen de cel mult 5 zile de la data primirii deciziei de la organele competente.

Mărfurile constatate în plus la inventariere se evidențiază, la prețul mediu de cumpărare, ca o intrare; sursa este considerată obligație față de buget și se evidențiază în contul **Decontări cu bugetul statului.** Înregistrarea plusului de mărfuri se face potrivit schemei din figura 6.13.

Lipsurile în limita pierderilor materiale normale se tratează ca o ieșire de mărfuri, înregistrîndu-se în conturile de mărfuri și de rabat, concomitent cu majorarea cheltuielilor de circulație. Reflectarea contabilă a acestor lipsuri se face după schema din figura 6.14.

Valoarea mărfurilor lipsă care se impută persoanelor vinovate, se evidențiază în contul **Debitori,** scăzîndu-se concomitent din conturile de mărfuri și de rabat. Întrucît imputarea lipsurilor de mărfuri se face la prețul cu amănuntul, mai intervin și conturile **Cheltuieli de circulație și Venituri de realizat,** pentru reflectarea diferenței pînă la **prețul** cu amănuntul în debitul contului **Debitori.** Modul de imputare a lipsurilor de mărfuri este prezentat în figura 6.15.

Mărfurile lipsă peste norme care necesită cercetări suplimentare înainte de imputare, sau pentru care se solicită aprobarea organului ierarhic superior în vederea trecerii lor la cheltuieli, se înregistrează pînă la primirea aprobării la prețul de cumpărare, în contul **495 Decontări din operațiuni în curs de lămurire.**

Scanned with CamScanner

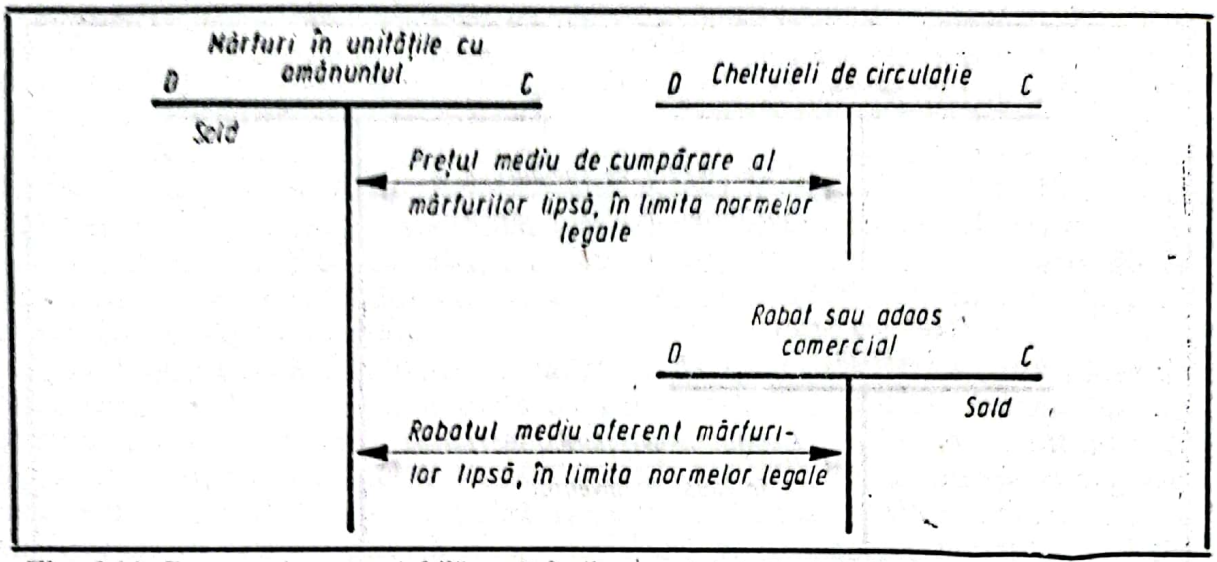


Fig. 6.14. Reprezentarea contabilă a mărfurilor constatate lipsă, în limita pierderilor normale.

După conținutul economic, acest cont face parte din clasa conturilor mijloacelor economice, grupa conturilor mijloacelor circulante în decontare, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Conținutul lui economic este prezentat în tabelul 6.5.

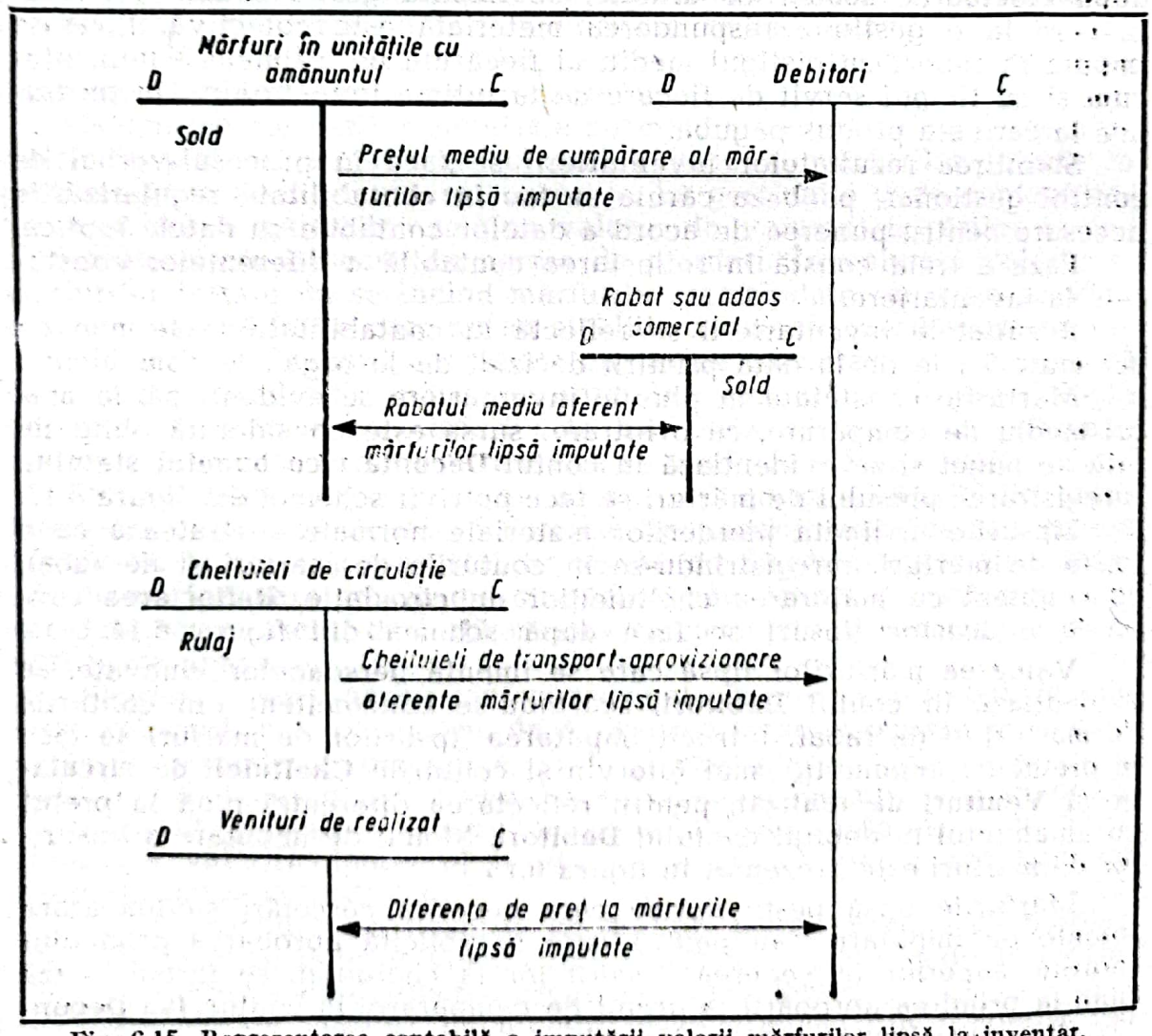


Fig. 6.15. Reprezentarea contabilă a imputării valorii mărfurilor lipsă la inventar.

Scanned with CamScanner

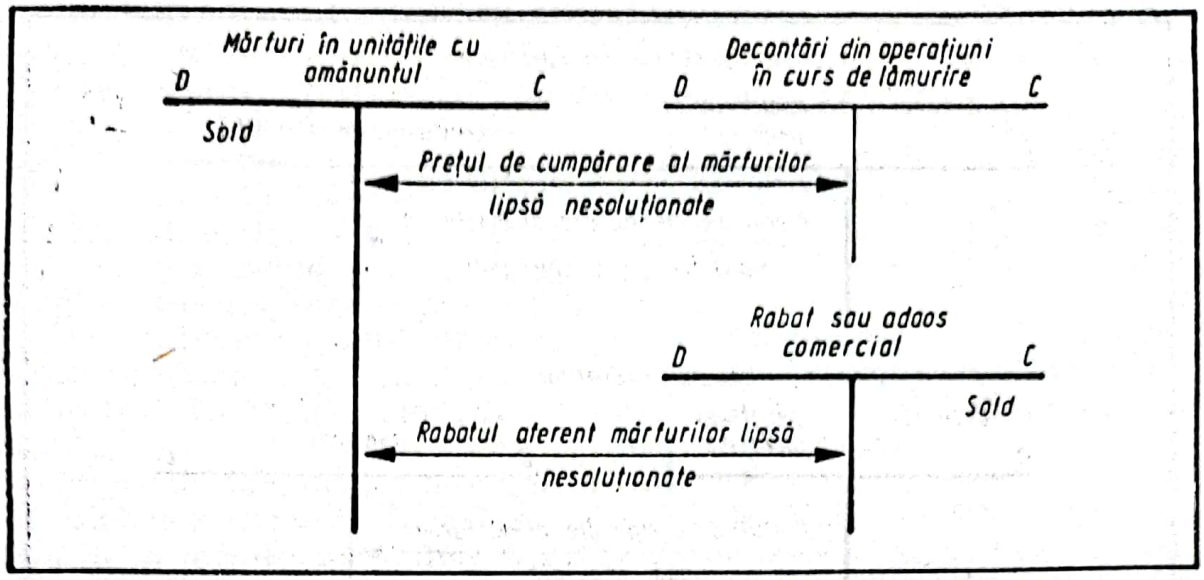


Fig. 6.16. Reprezentarea contabilă a lipsurilor de mărfuri peste norme, nesoluționate.

Tabelul 6.5

DEBIT	495. Decontări din operațiuni în curs de lămurire	CREDIT
— Valoarea mărfurilor lipsă la inventar sau degradate, aflate în curs de soluționare. — Diverse sume plătite (amenzi, locații, cheltuieli de judecată), care nu pot fi imputate sau trecute la cheltuieli, fiind necesare cercetări suplimentare.		— Valoarea mărfurilor lipsă la inventar sau degradate, soluționate potrivit competențelor legale. — Sumele plătite pentru amenzi, locații, cheltuieli de judecată, care au fost soluționate.
— Soldul debitor reflectă sumele aflate în curs de soluționare.		

Soluționarea lipsurilor se face de organele ierarhic superioare în termen de 30 de zile de la înaintarea dosarului, pe baza procesului-verbal de scădere.

Lipsurile peste norme care se suportă de întreprindere se înregistrează, la primirea aprobării, în contul **Cheltuieli de circulație,** subcont **Cheltuielile unităților cu amănuntul,** la prețul de cumpărare al mărfurilor lipsă. Lipsurile peste norme care se impută vinovaților se evidențiază, la prețul cu amănuntul, în contul **Debitori.**

Scăderea din conturile de gestiune a mărfurilor lipsă peste norme de inventar, aflate în curs de soluționare, se face după schema din figura 6.16. După soluționarea lipsurilor de mărfuri peste norme, acestea sînt regularizate, în funcție de soluția dată, adică trecerea la cheltuieli sau imputarea lor, potrivit schemelor din figura 6.17.

6.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ANALITICE A MĂRFURILOR DIN MAGAZINE

În magazinele întreprinderilor comerciale cu amănuntul gestiunile de mărfuri pot fi colective sau individuale (pe raioane sau locuri de muncă separate). Gestiunile colective pot fi organizate la nivelul întregului magazin sau pe sectoare ale acestuia (sectorul de desfacere cu

Scanned with CamScanner

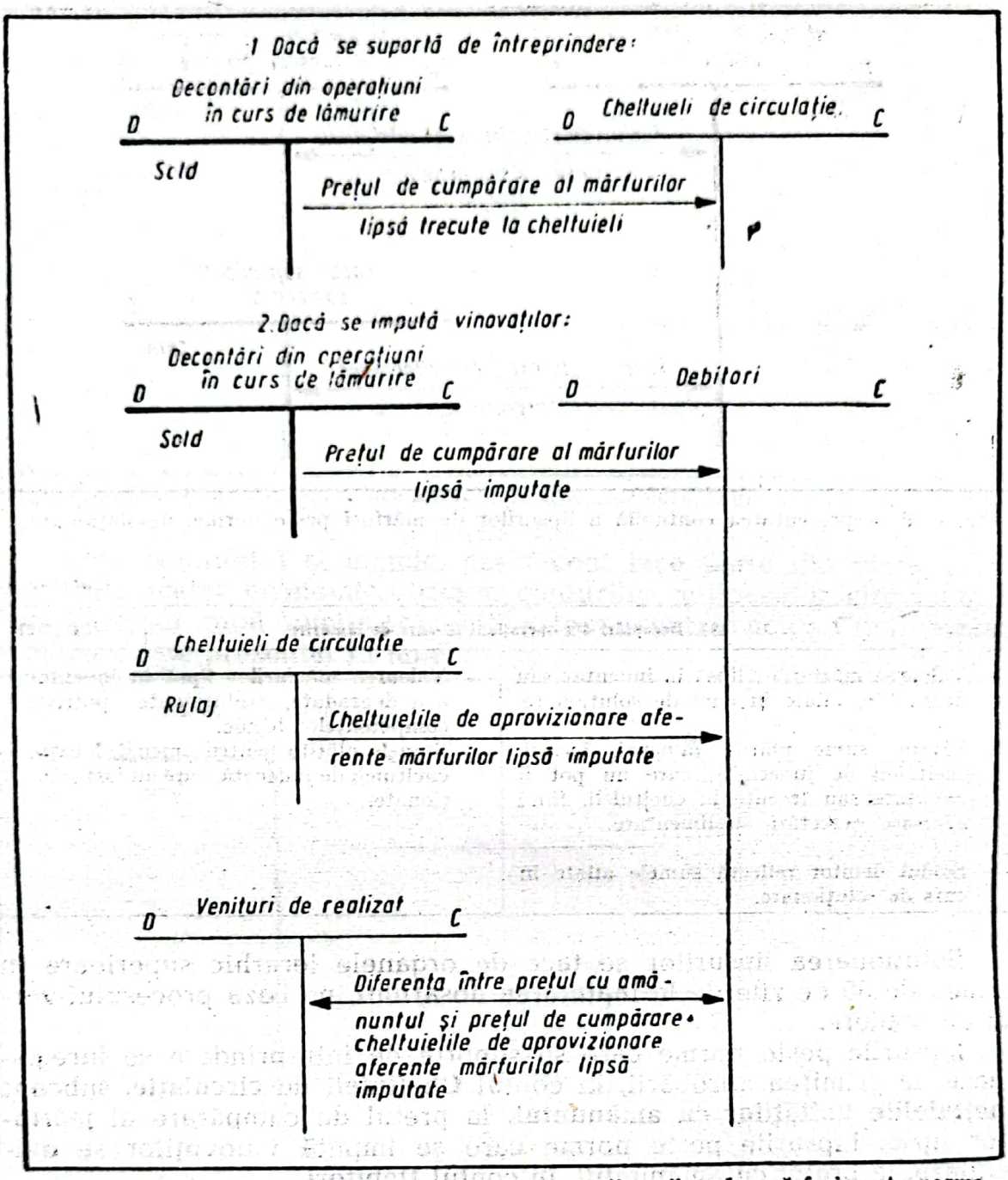


Fig. 6.17. Reprezentarea contabilă a soluționării lipsurilor de mărfuri peste norme.

autoservire). În magazinele raionate gestiunile de mărfuri sînt organizate pe raioane separate; în mod excepțional, pot funcționa și locuri de muncă cu gestiuni individuale, dacă construcția magazinului nu permite supravegherea locului de muncă în cauză, de către colectivul raionului. Datorită acestei organizări gestionare, numărul magazinelor unei întreprinderi comerciale cu amănuntul nu coincide cu numărul gestiunilor, care este întotdeauna mai mare; de acest fapt este necesar să se țină seama la calcularea unor indicatori, cum ar fi: volumul desfacerilor și stocul mediu realizat, determinați pe gestiuni și magazine și cheltuielile de circulație, beneficiul etc., care se determină numai pe magazine.

Contabilitatea analitică a mărfurilor este organizată în concordanță cu structura gestionară a magazinelor. Întrucît desfacerile nu sînt ur-

Scanned with CamScanner

mărite pe fiecare fel de marfă, în contabilitatea analitică fluxul mărfurilor și stocul de mărfuri se reflectă valoric, la nivel de gestiune.

Organizarea contabilității analitice a mărfurilor din magazine se face potrivit metodei inventarului contabil permanent, global-valoric. După această metodă, fluxul mărfurilor este înregistrat pe total, în expresie valorică, iar stocul de mărfuri este calculat global, la nivel de gestiune, în etalon bănesc. Conturile analitice de mărfuri se deschid, după această metodă, pe gestiuni, folosindu-se fișe de cont, al căror model a fost prezentat în figura 5.20.

Pentru întărirea controlului prin informații contabile, pe fișele conturilor analitice se înscrie stocul mediu planificat, pe gestiuni, în vederea urmăririi evoluției stocurilor fiecărei gestiuni față de limitele planificate.

Evidența operativă a gestiunii de mărfuri se ține de fiecare gestionar, global-valoric, pe formularul „Raport de gestiune" care cuprinde intrările și ieșirile de mărfuri și soldul lor. Raportul de gestiune se întocmește zilnic sau chenzinal, în două exemplare, din care originalul se predă la serviciul contabilității, împreună cu documentele înscrise în el pentru verificarea operațiilor înregistrate în raport și confruntarea lor cu datele din contabilitatea analitică, iar duplicatul rămîne la gestionar.

6.4. VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR CONTABILITĂȚII MĂRFURILOR CU AMĂNUNTUL ÎN CONDUCEREA ACTIVITĂȚII COMERCIALE

Interpretarea informațiilor contabile referitoare la fluxul mărfurilor pe întreprindere, în vederea folosirii lor la fundamentarea actului de decizie, se face potrivit procedeelor analizate în paragraful 5.4.1.1 Conturile analitice furnizează informații privind valoarea globală a stocurilor de mărfuri existente în gestiuni și volumul desfacerilor realizate de acestea, informații care sînt deosebit de utile pentru analiza cererii și a ofertei, de mărfuri. Aceste date, cumulate la nivel de magazin, constituie baza studierii celor trei funcții fundamentale ale magazinelor. Totuși, datorită unor insuficiențe ale actualei metodologii contabile, care nu prevede urmărirea rabatului comercial pe gestiuni, nu se poate măsura în mod corect funcția de asigurare a rentabilității de către magazine, deși foarte necesar. Această necesitate decurge din conceptul de conducere științifică a activității comerciale, potrivit căruia nici un organ de conducere, nici un gestionar nu pot rămîne indiferenți dacă un raion sau un magazin este nerentabil.

Folosirea informațiilor contabilității analitice permite atît îndeplinirea obiectivelor presupuse de gestiune ca loc de primire, păstrare și vînzare a mărfurilor, cît și acelea de instrument de cunoaștere și urmărire a cererii de mărfuri.

În acest context, apreciem că în întreprinderile comerciale cu amănuntul studierea și valorificarea superioară a informațiilor contabile trebuie plasate mai mult la nivel de magazin și de raion, în funcție de posibilitățile informative ale contabilității analitice.

Astfel, dacă contabilitatea analitică este organizată la nivel de raion sau magazin, studiul relațiilor dintre cererea și oferta de mărfuri se realizează cu ajutorul următorilor indicatori: rata stocului de mărfuri,

Scanned with CamScanner

rata variațiilor stocului de mărfuri față de desfaceri și rata aprovizionării cu mărfuri.

Studierea relațiilor care se stabilesc între funcțiile fundamentale ale magazinului se poate înfăptui prin însumarea datelor referitoare la stocuri și desfaceri din conturile analitice pe raioane sau magazin și pe baza beneficiului din vînzări, calculat în „Situația rentabilității și a altor indicatori ai magazinelor". Cu ajutorul acestor date se pot calcula următorii indicatori: rata vitezei de rotație a stocului de mărfuri și rata duratei medii de rotație a stocului de mărfuri, analizate împreună cu ceilalți indicatori în paragraful 5.4.2.1., rata beneficiului din vînzări și rata eficienței stocului de mărfuri, studiate în paragraful 14.4

De un deosebit interes pentru decident este compararea relației între dinamica vitezei de rotație a stocului de mărfuri și dinamica beneficiului din vînzări. Dacă rata vitezei de rotație a stocului de mărfuri a crescut față de perioada precedentă într-o anumită proporție, beneficiul din vînzări trebuie să crească în aceeași proporție.

Folosind datele din conturile sintetice corespunzătoare, se determină ratele privitoare la fluxul mărfurilor pe întreprindere.

Cunoașterea acestor indicatori oferă decidentului diferite posibilități de acțiune. Rata fiind rezultatul unui raport, decidentul trebuie să acționeze atît asupra numărătorului cît și asupra numitorului. Orice modificare a acestor elemente se va reflecta în nivelul indicatorului. De exemplu, dacă se urmărește îmbunătățirea ratei vitezei de rotație a stocului de mărfuri, decidentul va lua măsuri care să ducă la creșterea volumului desfacerilor sau la reducerea stocului de mărfuri. Efectul favorabil al unor asemenea decizii se poate verifica cu ajutorul informațiilor contabile, astfel: rulajul creditor al contului **Venituri din activitatea de bază** trebuie să fie mai mare decît în perioada anterioară, iar beneficiul din vînzări, reflectat în creditul contului **Beneficii și pierderi,** trebuie să fie superior față de perioada precedentă. Totuși, modificarea elementelor constitutive ale acestei rate nu se poate face la întîmplare, deoarece reducerea exagerată a stocului va diminua volumul desfacerilor, va atrage după sine o frecvență mai mare a aprovizionărilor, însoțită de creșterea cheltuielilor de circulație, de reducerea rabatului comercial realizat și de stînjenirea desfacerii mărfurilor. De asemenea, creșterea desfacerilor nu poate fi influențată prea mult de un stoc de mărfuri important ca mărime. Oamenii muncii din comerț nu trebuie să uite adevărul, că volumul desfacerilor depinde în mai mare măsură de structura și calitatea stocului de mărfuri oferit clientelei și în mai mică măsură de cantitatea sa.

În concluzie, se recomandă ca la valorificarea informațiilor contabile în conducerea activității comerciale, decidentul să țină seama de ansamblul factorilor care pot influența elementele constitutive ale fiecărui indicator economico-financiar.

Pe lîngă informațiile menționate, contabilitatea analitică mai furnizează informații referitoare la dinamica desfacerilor și a stocurilor de mărfuri pe gestiuni și chiar la perioadele în care unele gestiuni au fost închise. De exemplu, cunoscînd că la fiecare gestiune vînzările zilnice apar înregistrate cronologic, în contul ei analitic, pe baza documentelor de depunere a banilor, cu multă ușurință se poate stabili atît zilele în care gestiunea a fost închisă, cît și volumul desfacerilor nerealizate din această cauză. Asemenea informații pot fi folosite cu succes în diverse studii de eficiență a activității comerciale.

Scanned with CamScanner

7

CONTABILITATEA PRODUCȚIEI ȘI CIRCULAȚIEI MĂRFURILOR LA ÎNTREPRINDERILE DE ALIMENTAȚIE PUBLICĂ

7.1. ELEMENTE DE BAZĂ PRIVIND ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII MĂRFURILOR ÎN ALIMENTAȚIA PUBLICĂ

O componentă importantă și specifică în cadrul comerțului cu amănuntul, cunoscînd ritmuri de creștere superioare, o constituie alimentația publică ce are ca obiect al activității de bază vînzarea către populație a mărfurilor preparate și semipreparate în cadrul producției proprii, precum și a altor mărfuri pentru consum pe loc în unități special amenajate sau pentru consum la domiciliu. Principalele grupe de mărfuri preparate, formînd obiectul vînzărilor în alimentația publică le constituie preparatele culinare și produsele de cofetărie-patiserie. În afara acestora, se remarcă diferite sortimente de semipreparate, îndeosebi pe bază de legume și carne, precum și mărfuri nepreparate care se vînd în aceeași stare în care au fost cumpărate.

Prin specificul activității ei, alimentația publică este menită să asigure economisirea muncii sociale în domeniul alimentației prin reducerea consumului de timp legat de pregătirea alimentelor și, totodată, alimentarea populației pe bază de criterii științifice spre a-i menține vigoarea fizică și intelectuală. De aceea, alimentația publică ocupă un loc tot mai important în viața economică și socială.

Ținînd seama de rolul important, economic și social al alimentației publice, partidul și statul nostru se preocupă în mod constant de îmbunătățirea calitativă și dezvoltarea acestui sector de activitate. Perspectiva alimentației publice în țara noastră se subliniază pregnant în Directivele Congresului al XII-lea al Partidului Comunist Român, arătîndu-se: „Se va intensifica dezvoltarea producției de preparate și semipreparate culinare, care va crește pe întregul cincinal de 2,5—2,8 ori, în vederea ușurării muncii în gospodăria casnică".

În acest context, o importanță deosebită are adaptarea unităților de alimentație publică la cerințele actuale și de perspectivă ale populației și ale intensificării circulației turistice, prin dezvoltarea cu prioritate a unităților care au ca obiect principal desfacerea de preparate culinare și de cofetărie-patiserie, prin creșterea ponderii consumului de preparate culinare obținute ca rezultat al aplicării metodelor industriale, prin extinderea producției de semipreparate culinare și a unităților cu autoservire, prin amenajarea de localuri cu o notă proprie urmărindu-se valorificarea tradițiilor și a specificului național și local.

Sub aspect organizatoric și de subordonare, activitatea de alimentație publică se desfășoară în cadrul a diferite sisteme comerciale: sistemul Ministerului Comerțului Interior, sistemul Ministerului Turismului, sistemul Centrocoop etc. În cadrul sistemului Ministerului Comer-

Scanned with CamScanner

țului Interior se disting, atît întreprinderi specializate în comerțul de alimentație publică, cum sînt: întreprinderile de alimentație publică locală (I.A.P.L.), întreprinderile de cofetării și răcoritoare (I.C.R.), întreprinderile comerciale de stat pentru alimentație publică (I.C.S.A.P.) cît și întreprinderi nespecializate, cum sînt întreprinderile comerciale de stat mixte (I.C.S.M.) care, alături de sectoarele de comerț alimentar și nealimentar dispun și de sector de alimentație publică.

Datorită diversificării accentuate a rețelei de alimentație publică și îmbinării frecvente a activității de producție cu cea de desfacere a mărfurilor, în cadrul întreprinderilor de alimentație publică se remarcă o mare varietate de unități operative, care, după activitatea desfășurată se pot reuni în trei grupe: a) unități cu activitate comercială, cum sînt depozitele de repartizare, unitățile de desfacere (bufete, cofetării, bodegi etc.); b) unități cu activitate de producție a mărfurilor (laboratoare de cofetărie și patiserie, carmangerii și laboratoare de preparate din carne etc.); c) unități cu activitate mixtă, de producție și desfacere a mărfurilor (restaurante, birturi, berării etc.). Ținînd seama de condițiile materiale și gradul de confort de care dispun, unitățile mixte și cele de desfacere se grupează, la rîndul lor, în: unități de categoria I, de categoria a II-a, de categoria a III-a, unități speciale, unități „gospodina", bufete de incintă, cabane turistice, cantine-restaurant. Această grupare influențează nivelul prețurilor de vînzare ca și organizarea contabilității mărfurilor.

Sistemul de indicatori economico-financiari caracterizînd activitatea întreprinderilor de alimentație publică se remarcă, de asemenea, prin varietate și complexitate, datorită îmbinării proceselor de producție și desfacere, în care însă procesul de desfacere ocupă locul preponderent. În aceste condiții, principalii indicatori sînt: volumul vînzărilor de mărfuri, cu subdiviziunile vînzarea mărfurilor din producție culinară proprie și vînzarea mărfurilor cumpărate; volumul aprovizionărilor (acoperirilor) cu mărfuri și materii prime; volumul stocurilor de mărfuri și materii prime; cheltuielile de producție și circulație; mărimea rabatului și adaosului comercial realizat etc.

Organizarea contabilității activității de alimentație publică este diferită, în funcție de profilul unităților operative. Pentru unitățile cu activitate comercială organizarea contabilității se face cu folosirea conturilor de mijloace circulante materiale specifice acestei activități, deci în *sistem comercial*. Pentru unitățile cu activitate de producție a mărfurilor, organizarea contabilității se face cu folosirea conturilor de procese economice specifice activității industriale, deci în *sistem industrial*.

Unele particularități prezintă organizarea contabilității pentru unitățile cu activitate mixtă, de producție și desfacere. Prin specificul activității lor, aceste unități îmbină două procese economice de natură diferită, respectiv procesul de producție, care se desfășoară în bucătăriile restaurantelor, și procesul de desfacere, care are loc în saloane.

Sub aspect teoretic, s-ar cuveni ca aceste două procese să fie delimitate și reflectate în contabilitate potrivit unor sisteme diferite, sistemul industrial, respectiv comercial, și anume: procesul de producție să fie reflectat în conturi de cheltuieli de producție, prin care să se calculeze costuri pe feluri sau pe grupe de produse, iar procesul de desfacere, în conturi specifice circulației mărfurilor. Aceasta ar permite determinarea rentabilității pe fiecare proces în parte.

Scanned with CamScanner

În practică însă problema nu se rezolvă, în prezent, în acest mod, datorită dificultăţilor ce se ivesc în legătură cu separarea cheltuielilor pe cele două procese care se desfăşoară în numeroase unităţi şi vizează produse culinare variate, cît şi necesităţii de simplificare a lucrărilor contabile, ţinînd seama de gradul încă redus de înzestrare a unităţilor de alimentaţie publică cu tehnică modernă de prelucrare a datelor. De aceea, pentru reflectarea contabilă a acestor două procese din unităţile mixte s-a adoptat o soluţie globală şi unilaterală, în sensul că ele se reflectă în conturi ce aparţin exclusiv sferei circulaţiei mărfurilor.

Problema delimitării şi reflectării separate a celor două procese devine însă necesară odată cu dezvoltarea producţiei de preparate culinare cu ajutorul metodelor industriale în bucătării de mare capacitate.

7.2. CONTABILITATEA ACTIVITĂŢII DE ALIMENTAŢIE PUBLICĂ ÎN SISTEM COMERCIAL

Reflectarea contabilă a activităţii de alimentaţie publică în sistem comercial implică, în special, folosirea conturilor de mărfuri pentru a reflecta existenţele, mişcările şi transformările ce survin în masa acestor mărfuri cînd ele se prepară înainte de a fi vîndute, trecînd din starea de mărfuri-materii prime în aceea de mărfuri preparate şi semipreparate. Acest sistem de reflectare contabilă este predominant şi prezintă particularităţi în ce priveşte activitatea depozitelor de repartizare şi activitatea unităţilor de alimentaţie publică.

7.2.1. CONTABILITATEA ACTIVITĂŢII DEPOZITELOR DE REPARTIZARE

Pentru asigurarea continuităţii şi economicităţii aprovizionării unităţilor de producţie şi desfacere, în întreprinderile de alimentaţie publică sînt organizate depozite de repartizare, ca unităţi operative separate. Obiectul activităţii acestor depozite îl constituie distribuirea mărfurilor gestionate de ele, unităţilor de alimentaţie publică. În acest scop, depozitele de repartizare se aprovizionează cu mărfuri în cantităţi mari de la întreprinderile producătoare, întreprinderile comerciale cu ridicata etc., pe care le păstrează, iar apoi le distribuie, la cerere, unităţilor de alimentaţie publică în sortimentul adecvat.

În fluxul general de la furnizori la unităţile de producţie şi desfacere, mărfurile care circulă prin depozitele de repartizare, parcurg drept stadii mai importante: expedierea şi transportul la depozitele de repartizare, primirea (recepţia) în gestiunile acestor depozite, distribuirea de la depozite şi primirea lor în gestiunile unităţilor de producţie şi desfacere.

Ţinînd seama de sensul pozitiv sau negativ al modificării stocului de mărfuri din depozit, fluxul mărfurilor se secţionează în flux de intrare şi flux de ieşire, avînd fiecare diversificări în funcţie de felurile de operaţii, aşa cum rezultă din figura 7.1.

Evaluarea curentă a stocurilor de mărfuri din depozitele de re-

Scanned with CamScanner

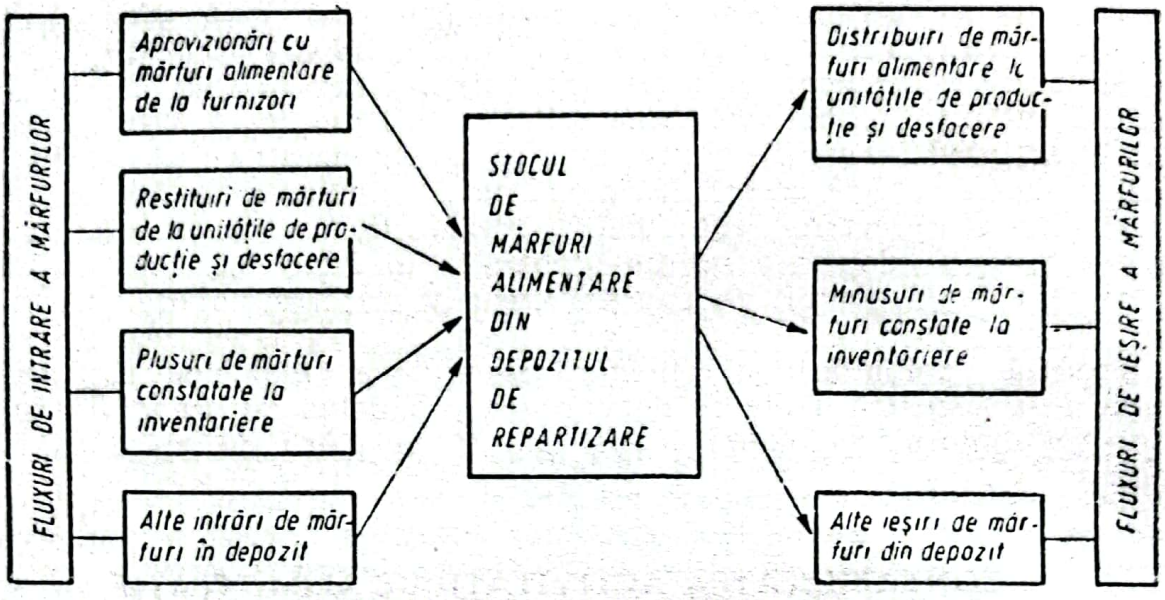


Fig. 7.1. Reprezentarea fluxurilor de intrare şi ieşire a mărfurilor din depozitul de repartizare.

partizare, precum şi a mărfurilor intrate şi ieşite din aceste depozite, are loc la preţurile cu amănuntul de comerţ alimentar, reprezentînd preţurile la care mărfurile alimentare se vînd consumatorilor prin magazine. Ele asigură calculul şi exprimarea unitară a indicatorilor circulaţiei mărfurilor, atît în domeniul contabilităţii, cît şi în cel al planificării. De asemenea, folosirea acestui procedeu de evaluare are avantajul că asigură gestionarea corectă după principii unitare a stocurilor de mărfuri. În măsura în care preţurile cu amănuntul de comerţ alimentar privesc mărfurile alimentare ce devin materii prime pentru producerea preparatelor culinare, ele mai sînt cunoscute şi sub denumirea de „preţuri de materie primă". Odată cu distribuirea mărfurilor la unităţile de producţie şi desfacere, în contabilitate se înregistrează şi transferul de rabat comercial. Aceasta facilitează calcularea rabatului comercial aferent mărfurilor vîndute în unităţile de desfacere.

Pentru culegerea datelor primare referitoare la mişcarea mărfurilor prin depozitele de repartizare, se folosesc, în primul rînd, documentele de livrare care însoţesc lotul de mărfuri, cum sînt avizul de expediere, eventual factura, scrisoarea de trăsură, certificatul de calitate etc.

La primirea mărfurilor în gestiunile depozitelor de repartizare, se elaborează, în principal, „fişa de recepţie-calculaţie" şi „nota de recepţie şi constatare de diferenţe", iar pentru distribuirea mărfurilor la unităţile de producţie şi desfacere „nota de comandă-predare-restituire".

Fişa de recepţie-calculaţie se utilizează ca document primar pentru culegerea datelor în cazul aprovizionării depozitelor de repartizare cu mărfuri din sistemul întreprinderilor comerciale cu ridicata. Ea serveşte pentru consemnarea cantitativă şi calitativă a mărfurilor şi ambalajelor primite în gestiunile depozitelor de repartizare, ca şi pentru stabilirea răspunderii materiale a gestionarilor. După pregătirea şi prelucrarea adecvată, datele cuprinse în fişa de recepţie-calculaţie se supun contabilizării curente, sintetice şi analitice. Fluxul şi prelucrarea datelor cuprinse în fişa de recepţie-calculaţie se prezintă în figura 7.2.

În cazul aprovizionării mărfurilor din afara sistemului întreprinderilor comerciale cu ridicata, pentru culegerea datelor primare refe-

Scanned with CamScanner

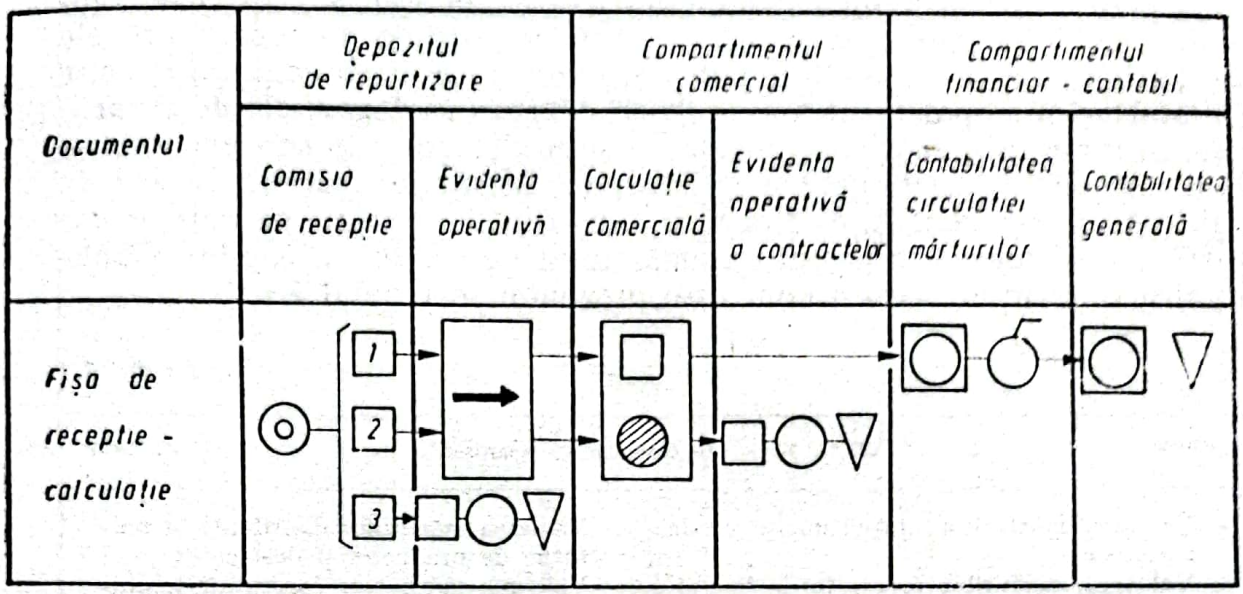


Fig. 7.2. Reprezentarea fluxului şi prelucrării datelor cuprinse în fişa de recepţie-calculaţie.

ritoare la mărfurile şi ambalajele primite în gestiunile depozitelor de repartizare se foloseşte „Nota de recepţie şi constatare de diferenţe", care are utilizări şi destinaţii similare cu cele ale fişei de recepţie-calculaţie.

În stadiul distribuirii mărfurilor de la depozitele de repartizare, pentru culegerea datelor primare se foloseşte „Nota de comandă-predare-restituire" care îndeplineşte funcţii privind: comanda mărfurilor necesare unităţilor de producţie şi desfacere, distribuirea mărfurilor către aceste unităţi, restituirea de mărfuri la depozite etc. În cazul distribuirilor de mărfuri la unităţile de producţie şi desfacere, în acest document se consemnează cantitativ mărfurile comandate, cantitativ şi valoric mărfurile distribuite, precum şi ambalajele care le însoţesc, iar după pregătirea şi prelucrarea adecvată, datele respective se supun contabilizării curente, sintetice şi analitice. Fluxul şi prelucrarea datelor cuprinse în nota de comandă-predare-restituire se prezintă în figura 7.3.

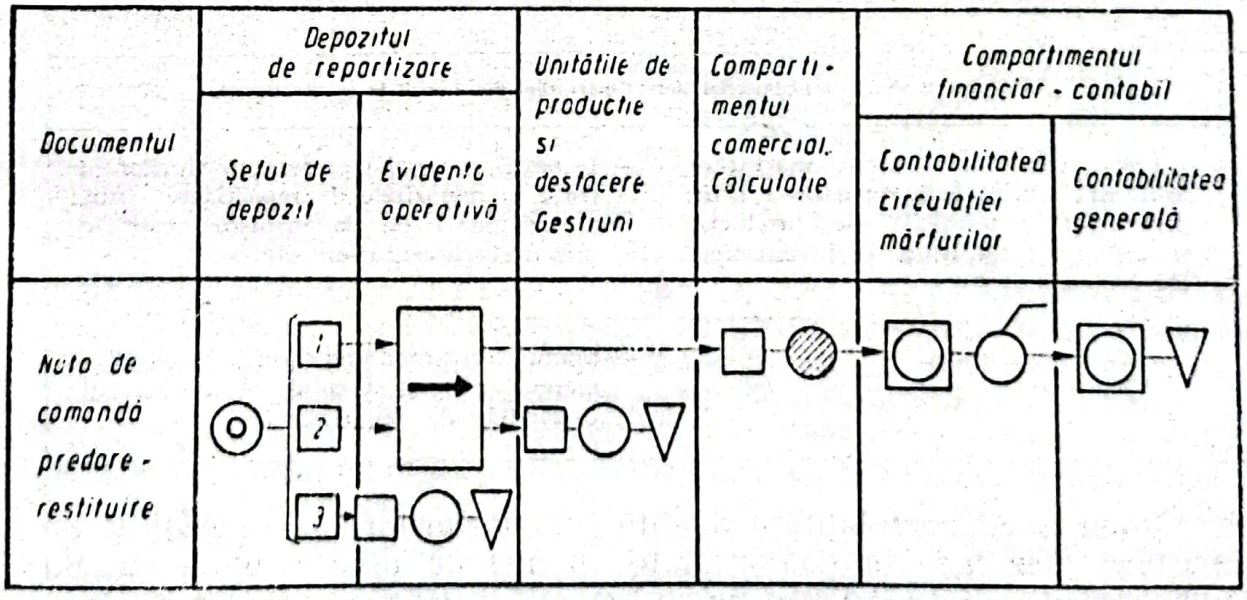


Fig. 7.3. Reprezentarea fluxului şi prelucrării datelor cuprinse în nota de comandă—predare —restituire.

Scanned with CamScanner

Contabilizarea curentă a datelor şi determinarea succesivă a indicatorilor privind mişcarea mărfurilor prin depozitele de repartizare ale întreprinderilor de alimentaţie publică, implică folosirea contului sintetic **230 Mărfuri în depozit,** subcontul **230.03 Mărfuri în depozitele de repartizare.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de mijloace economice, fiind un cont de gestionare a mijloacelor circulante materiale, deci de activ ca funcţie contabilă. Stocul şi fluxurile de mărfuri pe care le reflectă, se evaluează la preţul cu amănuntul de comerţ alimentar. Conţinutul economic al acestui cont este prezentat în tabelul 7.1.

Tabelul 7.1

DEBIT	230.03. Mărfuri în depozitele de repartizare	CREDIT
— Valoarea mărfurilor aprovizionate de la furnizori; — Valoarea mărfurilor restituite de la unităţile de producţie şi desfacere; — Valoarea mărfurilor constatate în plus la inventariere; — Valoarea altor mărfuri intrate în depozite.	— Valoarea mărfurilor distribuite la unităţile de producţie şi desfacere; — Valoarea mărfurilor constatate în minus la inventariere; — Valoarea altor mărfuri ieşitc din depozite.	
— Soldul debitor exprimă valoarea stocului de mărfuri din depozite.		

Pentru reflectarea rabatului comercial aferent mărfurilor din depozitele de repartizare, se utilizează contul sintetic **239 Rabat sau adaos comercial,** subcontul **239.040 Rabat sau adaos aferent mărfurilor din depozitele de repartizare.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de mijloace economice, fiind un cont rectificativ contraactiv de mijloace circulante, deci de pasiv ca funcţie contabilă. Conţinutul economic al acestui cont rezultă din tabelul 7.2. Reflectarea în conturi a operaţiilor privind aprovizionarea-distribuirea mărfurilor prin depozitele de repartizare se face potrivit modelului din figura 7.4.

Tabelul 7.2

DEBIT	239.040. Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din depozitele de repartizare	CREDIT
— Rabatul comercial aferent mărfurilor ieşite din depozitele de repartizare, prin: distribuiri la unităţile de producţie şi desfacere, minusuri la inventariere etc.	— Rabatul comercial aferent mărfurilor intrate în depozitele de repartizare, prin: aprovizionări de la furnizori, restituiri, plusuri la inventariere etc.	
	— Soldul creditor preprezintă rabatul comercial aferent stocului de mărfuri din depozitele de repartizare.	

Organizarea contabilităţii analitice a mărfurilor din depozitele de repartizare, se face în conformitate cu metoda inventarului contabil permanent, cantitativ-valoric pe sortimente, care presupune urmărirea, reflectarea şi controlul mărfurilor în unităţi de măsură fizice şi valo-

Scanned with CamScanner

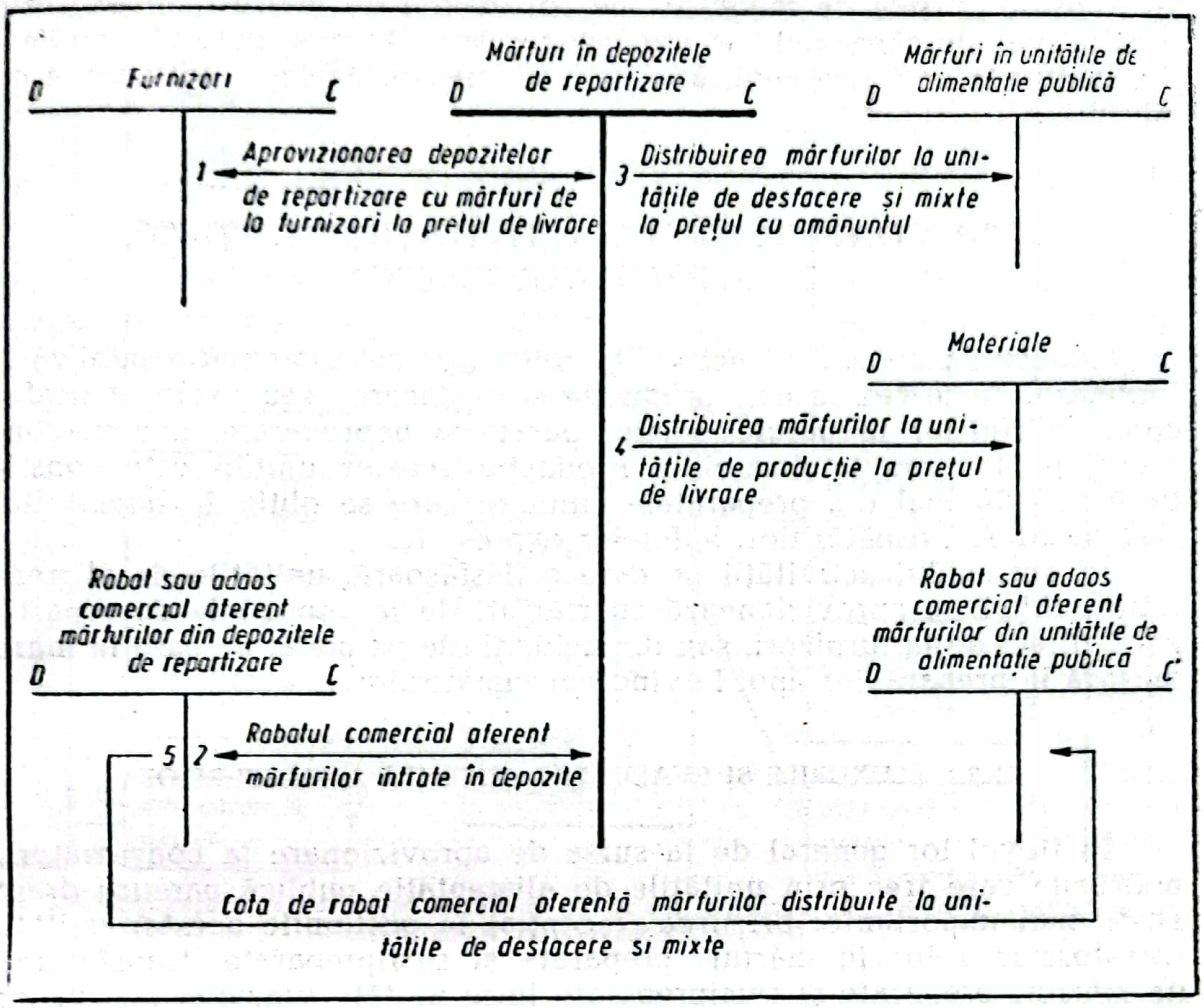


Fig. 7.4. Modelul reflectării contabile a operaţiilor privind aprovizionarea-distribuirea mărfurilor prin depozitele de repartizare.

rice, prin conturi analitice la nivelul sortimentelor. În funcţie de tehnica de prelucrare aplicată, ca suporturi de date pentru conturile analitice pe sortimente de mărfuri se folosesc, de obicei, fişele contabile analitice sau situaţiile contabile analitice, cuprinzînd coloane pentru cantităţi: stoc, intrări, ieşiri, ca şi pentru valori: sold, debit, credit. În cazul utilizării fişelor contabile analitice, contabilizarea curentă a datelor se efectuează, de cele mai multe ori, la maşinile de contabilizat, document cu document, folosind procedeul transcopierii prin care se obţin concomitent, ca documente centralizatoare „Recapitulaţia pe gestiuni a mărfurilor intrate" şi „Recapitulaţia pe gestiuni a mărfurilor ieşite", servind pentru reflectarea datelor în contabilitatea sintetică. În cazul utilizării situaţiilor contabile analitice, contabilizarea curentă a datelor se efectuează la calculatoarele electronice în cadrul centrelor de calcul, pe baza documentelor de intrări şi ieşiri din depozite sau a benzilor perforate predate de către întreprinderile de alimentaţie publică la aceste centre. Ca situaţie finală cuprinzînd datele pentru conturile analitice pe sortimente de mărfuri, pe care întreprinderile o primesc, în acest caz, de la centrele de calcul este „Situaţia lunară a mişcării mărfurilor pe gestiuni" obţinută la calculatorul electronic.

Pentru organizarea evidenţei operative a mărfurilor la depozite, independent de varianta aplicată în organizarea contabilităţii analitice,

Scanned with CamScanner

se folosesc „Fişele de magazie" pe sortimente de mărfuri, în expresie cantitativă, ale căror date se verifică reciproc, în mod periodic, cu cele din conturile analitice cantitativ-valorice pentru aceleaşi sortimente de mărfuri.

7.2.2. CONTABILITATEA ACTIVITĂŢII UNITĂŢILOR DE ALIMENTAŢIE PUBLICĂ

Obiectul principal al activităţii unităţilor de alimentaţie publică îl formează, de la caz la caz, producţia şi desfacerea sau exclusiv desfacerea mărfurilor preparate, semipreparate şi nepreparate, pentru consumul pe loc sau la domiciliu. Producţia acestor unităţi este constituită în principal din preparatele culinare care se obţin în bucătăriile restaurantelor, ospătăriilor, bufetelor expres etc.

În ansamblul activităţii pe care o desfăşoară, unităţile de alimentaţie publică se aprovizionează cu mărfuri de la depozitele de repartizare, direct de la furnizori, sau din achiziţii de pe piaţă, pe care în mare măsură le prepară, iar apoi le vînd consumatorilor.

7.2.2.1. FLUXURILE ŞI EVALUAREA CURENTĂ A MĂRFURILOR

În fluxul lor general de la sursa de aprovizionare la consumatori, mărfurile care trec prin unităţile de alimentaţie publică parcurg drept stadii mai importante: primirea (recepţia) în gestiunile acestor unităţi, transformarea lor în mărfuri preparate şi semipreparate, transferarea de mărfuri preparate şi semipreparate între unităţi, vînzarea mărfurilor la consumatori. Dacă notăm simbolic cu „Ut" unităţile mixte de producţie şi desfacere în care mărfurile comportă transformări, cu „U" unităţile de desfacere în care mărfurile nu comportă transformări, cu „A" sursa de aprovizionare a mărfurilor, iar cu „B" banii rezultaţi din vînzarea lor, fluxurile de bază ale mărfurilor la nivelul unităţilor de alimentaţie publică se pot prezenta schematic, ca în figura 7.5.

La nivelul întreprinderii de alimentaţie publică, ţinînd seama de sensul pozitiv sau negativ al modificării stocului de mărfuri preparate, semipreparate şi nepreparate din unităţile operative cu caracter de alimentaţie publică ce o compun, fluxul mărfurilor se secţionează în flux de intrare şi flux de ieşire, cu diversificări pe feluri de operaţii, aşa cum rezultă din figura 7.6.

Pentru evaluarea curentă a stocurilor de mărfuri din unităţile de alimentaţie publică, precum şi a mărfurilor intrate şi ieşite din aceste unităţi, intervin preţurile cu amănuntul de alimentaţie publică la care

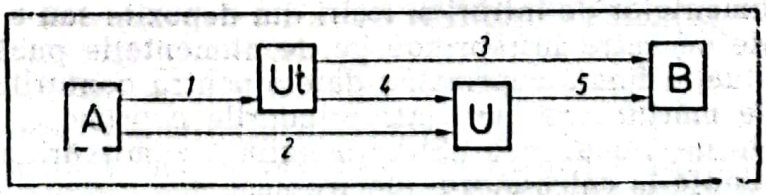


Fig. 7.5. Reprezentarea fluxurilor de bază ale mărfurilor la nivelul unităţilor de alimentaţie publică

Scanned with CamScanner

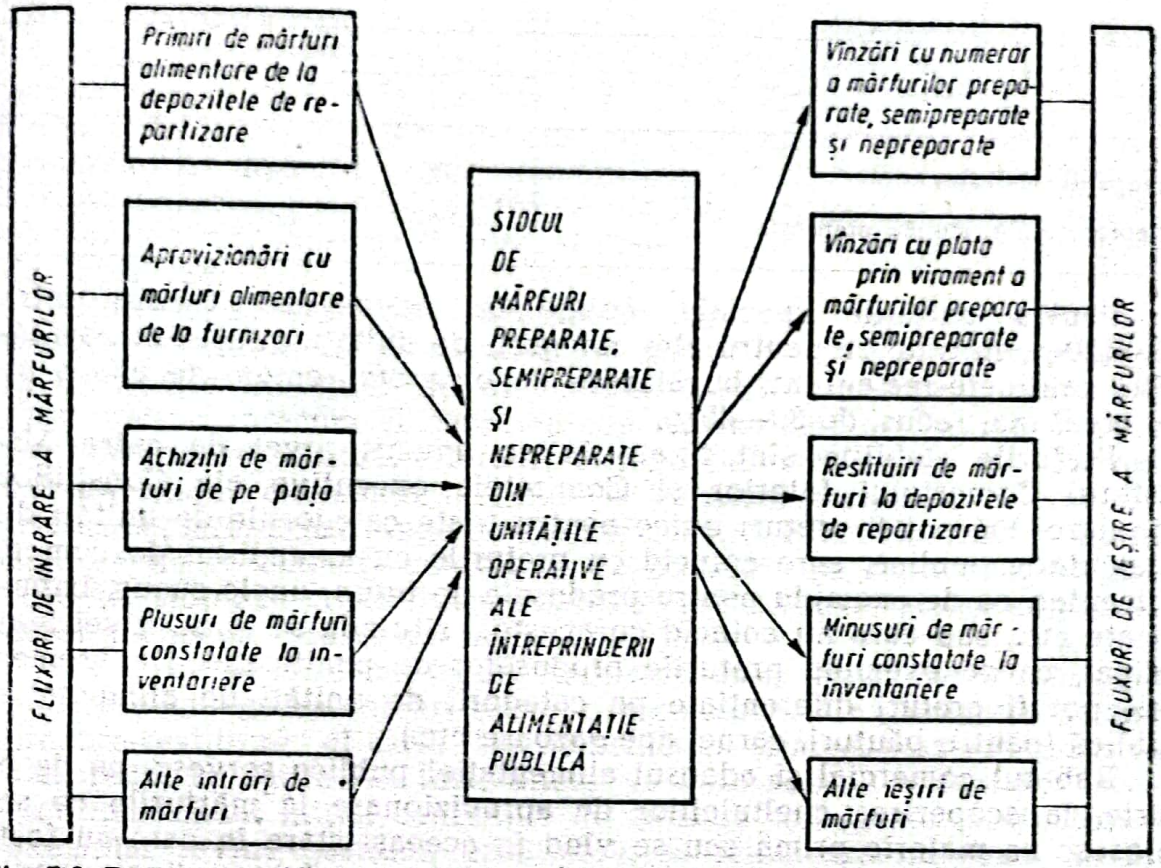


Fig. 7.6. Reprezentarea fluxurilor de intrare și ieșire a mărfurilor din unitățile operative ale întreprinderii de alimentație publică.

mărfurile se vînd consumatorilor. Datorită condițiilor specifice de circulație a mărfurilor prin unitățile de alimentație publică, unde adeseori are loc prepararea și desfacerea în condiții de confort, prețurile cu amănuntul de alimentație publică au, în general, un nivel mai ridicat decît prețurile cu amănuntul de comerț alimentar și sînt diferențiate atît în funcție de gradul de preparare a mărfurilor cît și pe categorii de unități de alimentație publică. Diferența dintre prețurile cu amănuntul de alimentație publică și cele de comerț alimentar reprezintă adaosul alimentației publice. În măsura în care prețurile cu amănuntul de alimentație publică privesc preparatele culinare, ele mai sînt cunoscute sub denumirea de „prețuri de preparat".

Prețurile cu amănuntul de alimentație publică se pot prezenta, fie ca prețuri formate, fie ca prețuri stabilite.

Prețurile formate sînt prețurile la care se desfac preparatele culinare, precum și unele nepreparate (brînzeturi, conserve de pește, legume și fructe) sau simplu preparate (salate preparate la rece). Aceste prețuri se calculează de către întreprinderile de alimentație publică separat pentru fiecare rețetă de fabricație, de regulă pentru 100 de porții, ținînd seama atît de prețurile cu amănuntul de comerț alimentar ale mărfurilor — materii prime care intră în componența preparatelor culinare, sau se vînd ca mărfuri nepreparate, cît și de adaosul alimentației publice. Acest din urmă element al prețului este stabilit în cote procentuale diferențiate pe categorii de produse și pe categorii de unități. Pentru rețeaua obișnuită de unități de alimentație publică, cotele de adaos sînt redate în tabelul 7.3.

Scanned with CamScanner

Tabelul 7.3

Categorii de produse	Categorii de unități		
	I	II	III
Preparate culinare	85%	65%	55%
Nepreparate și simplu preparate	67%	50%	38%

Pentru unitățile speciale, cotele de adaos se situează între 95—120%, în timp ce pentru alte categorii de unități, cum sînt: ospătăriile, cantinele-restaurant, bucătăriile de bloc etc., cotele de adaos au un nivel mai redus, de 30—40%.

Prețurile stabilite sînt fixate la un anumit nivel de către Ministerul Comerțului Interior și Comitetele executive ale Consiliilor populare. Ele pot fi prețuri unice pentru toate categoriile de unități de alimentație publică, care coincid cu prețurile cu amănuntul de comerț alimentar, ca de exemplu pentru produsele de tutun, unele sucuri îmbuteliate etc., sau care nu coincid cu acestea, situîndu-se la un nivel mai ridicat, ca de exemplu prețurile produselor de panificație. De asemenea, pot fi prețuri diferențiate pe categorii de unități de alimentație publică (pentru băuturi, carne, ape gazoase etc.).

Rabatul comercial și adaosul alimentației publice servesc, pe de o parte, la acoperirea cheltuielilor de aprovizionare la mărfurile ce se folosesc ca materie primă sau se vînd în aceeași stare în care au fost cumpărate, a cheltuielilor pentru producerea preparatelor culinare, pentru servirea consumatorilor, a cheltuielilor de regie, iar pe de altă parte, la realizarea beneficiului și a impozitului legal stabilit.

Pentru unitățile din categoriile superioare, la prețurile cu amănuntul de alimentație publică se adaugă remiza calculată procentual la nota de plată, pe seama căreia se constituie un fond special destinat retribuirii personalului și acoperirii pierderilor la veselă și tacîmuri.

7.2.2.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII SINTETICE A MĂRFURILOR

Stocul, mișcarea și transformarea mărfurilor în unitățile de alimentație publică necesită, înainte de toate, organizarea unei contabilități sintetice adecvate, care să asigure, între altele, gestionarea corectă a mărfurilor preparate, semipreparate și nepreparate, ca și determinarea indicatorilor sintetici privind circulația lor.

Reflectarea în contabilitatea sintetică a mișcării și transformării mărfurilor în unitățile de alimentație publică implică, mai întîi, culegerea și prelucrarea corespunzătoare a datelor privind fluxurile de intrare și de ieșire a acestor mărfuri, ca și transformările lor.

Culegerea datelor primare referitoare la fluxul de intrare a mărfurilor se realizează prin folosirea unor documente diferite, în funcție de sursele din care unitățile de alimentație publică se aprovizionează cu mărfuri alimentare: direct de la furnizori, de la depozitele de repartizare, cumpărări de pe piață.

În cazul aprovizionării cu mărfuri direct de la furnizori, care se poate efectua de la întreprinderile producătoare (pentru produse de panificație, carne și preparate din carne, lapte și produse lactate etc.) sau de la întreprinderile comerciale cu ridicata, se ivesc situații diferite în ce privește culegerea datelor primare. Cînd aprovizionarea se

Scanned with CamScanner

face de la întreprinderile producătoare, datele referitoare la primirea (recepţia) mărfurilor în gestiunile unităţilor de alimentaţie publică se pot consemna, fie în documente separate şi anume în „nota de recepţie şi constatare de diferenţe", fie pe documentele de livrare ce însoţesc lotul de mărfuri, ca de exemplu „avizul de expediere". Cînd însă aprovizionarea cu mărfuri se face de la întreprinderea comercială cu ridicata, pentru culegerea datelor primare intervine, de asemenea, avizul de expediere.

Nota de recepţie şi constatare de diferenţe serveşte pentru consemnarea cantitativă şi calitativă a mărfurilor şi ambalajelor primite în gestiunile unităţilor de alimentaţie publică, stabilirea răspunderii gestionarilor, precum şi consemnarea diferenţelor constatate la recepţie. Cînd nu se constată diferenţe la recepţie, documentul se elaborează într-un singur exemplar, iar cînd se constată asemenea diferenţe, în trei exemplare. După pregătirea şi prelucrarea adecvată, datele cuprinse în nota de recepţie şi constatare de diferenţe se supun contabilizării curente, sintetice şi analitice. Fluxul şi prelucrarea datelor cuprinse în acest document rezultă din figura 7.7.

În cazul primirii mărfurilor prin distribuire de la depozitele de repartizare, culegerea datelor primare se efectuează în „Nota de comandă-predare-restituire" al cărei flux de principiu şi modalitate de prelucrare s-au redat în figura 7.3. Între altele, pe baza acestui document, în care s-au consemnat iniţial cantităţile de mărfuri comandate şi din care un exemplar revine gestiunii primitoare, se realizează, în cazul de faţă, transferul intern al mărfurilor în cadrul întreprinderii din gestiunea depozitului de repartizare predător în gestiunea unităţii de alimentaţie publică primitoare, fenomen ce se reflectă în contabilitate, sintetic şi analitic.

În cazul cumpărării mărfurilor agroalimentare de pe piaţă, care se efectuează în scopul completării şi diversificării sortimentelor în limita unui plafon valoric stabilit în raport cu volumul desfacerilor, pen-

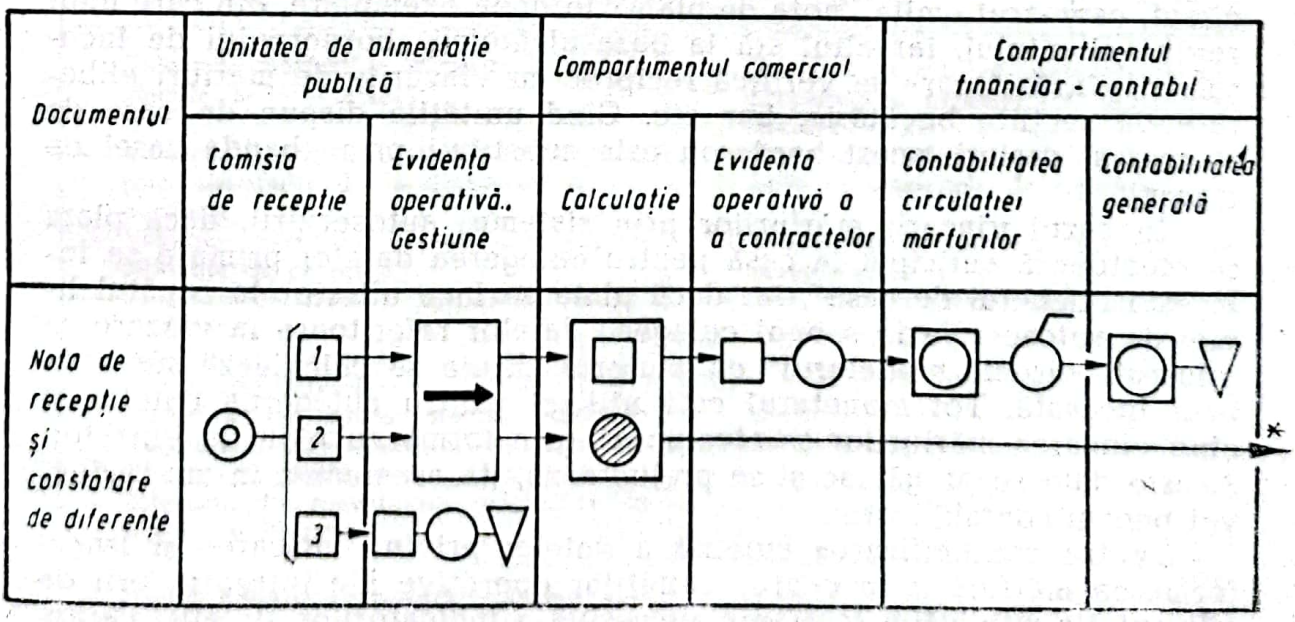


Fig. 7.7. Reprezentarea fluxului şi prelucrării datelor cuprinse în nota de recepţie şi constatare de diferenţe.

* Întreprinderea vinovată pentru diferenţe la recepţie.

Scanned with CamScanner

tru culegerea datelor primare se folosește „borderoul de achiziții" în care se consemnează cantitativ și valoric mărfurile cumpărate, precum și datele de identificare a vînzătorilor.

Mărfurile aprovizionate de către unitățile de alimentație publică se supun, în continuare, preparării în cadrul secțiilor de bucătărie ale restaurantelor, ospătăriilor, bufetelor expres etc., fiind vîndute, apoi, sub forma mărfurilor preparate și semipreparate, sau se vînd direct nepreparate avînd aceeași stare în care ele au fost aprovizionate.

Prepararea mărfurilor culinare are la bază „planul-meniu" în care se cuprind sortimentele de preparate ce urmează a se produce, exprimate în număr de porții, ca și specificarea rețetei de fabricație prevăzînd materiile prime necesare. Acest document, avînd, în principal, funcțiile de lansare în fabricație și de control al respectării structurii sortimentelor, se elaborează într-un singur exemplar în cadrul bucătăriei unității de alimentație publică. Preparatele culinare rezultate din fabricație sînt destinate vînzării în salonul aceleiași unități care le-a produs sau se transferă pentru a fi vîndute în cadrul altor unități.

Culegerea datelor primare referitoare la fluxul de ieșire prin vînzare a mărfurilor preparate, semipreparate și nepreparate din unitățile de alimentație publică se realizează cu folosirea unor documente diferite în funcție de formele și tehnica de vînzare utilizate: vînzarea prin intermediul ospătarilor, vînzarea prin autoservire, vînzarea cu plata la vînzător etc.

În cazul vînzării mărfurilor prin intermediul ospătarilor, pentru culegerea datelor primare referitoare la eliberarea spre vînzare a acestor mărfuri din secțiile bucătărie, bar etc., se folosește „bonul de marcaj" alcătuit de către ospătari pe baza comenzilor formulate de clienți. Datele din bonul de marcaj stau la baza elaborării „borderoului de încasări și vînzări", precum și a „centralizatorului vînzărilor pe unitate". Fluxul și prelucrarea datelor privind vînzarea mărfurilor prin intermediul ospătarilor, în vederea contabilizării curente, rezultă din figura 7.8.

Pentru calculul și încasarea contravalorii consumației pe fiecare client, ospătarul emite „nota de plată" în două exemplare, din care unul revine clientului, iar altul stă la baza alcătuirii „borderoului de încasări și vînzări" care se verifică reciproc cu vînzările de mărfuri eliberate de secțiile bucătărie, bar etc. Cînd unitățile dispun de case de marcaj și casieri, acest borderou este substituit prin „banda casei de marcaj".

În cazul vînzării mărfurilor prin sistemul autoservirii, dacă plata se efectuează anticipat la casă pentru culegerea datelor primare se folosește „tichetul de casă", iar dacă plata se face ulterior la capătul liniei de autoservire în scopul culegerii datelor referitoare la vînzare se folosește direct „monetarul" cu ajutorul căruia se calculează suma de bani încasată. Tot monetarul este utilizat pentru culegerea datelor și cînd vînzarea mărfurilor se efectuează prin forma cu plata la vînzător. Aceste date se pregătesc și se prelucrează, de asemenea, în mod adecvat pentru contabilizare.

Pentru contabilizarea curentă a datelor privind mișcarea și transformarea mărfurilor în cadrul unităților operative ale întreprinderii de alimentație publică și formarea succesivă a indicatorilor sintetici caracterizînd aceste fonemene, intervine contul sintetic **231 Mărfuri în unitățile cu amănuntul,** subcontul **231.02 Mărfuri în unitățile de alimentație publică.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de mijloace econo-

Scanned with CamScanner

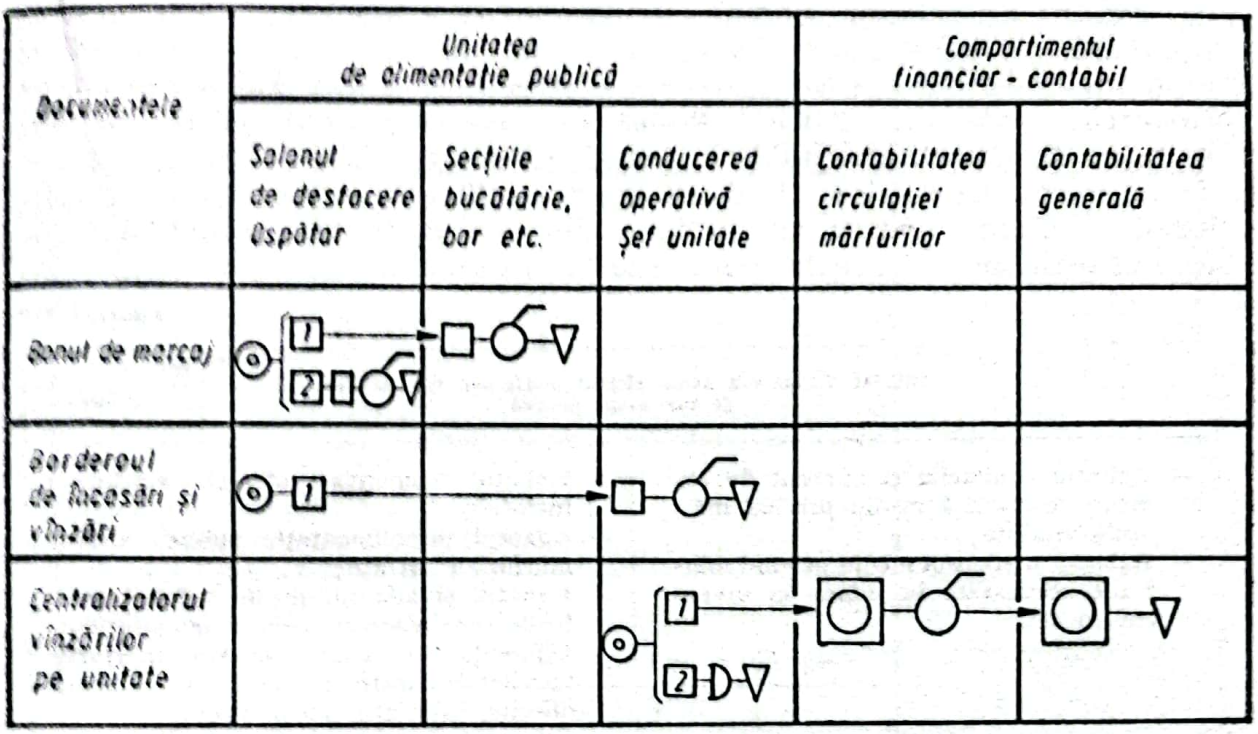


Fig. 7.8. Reprezentarea fluxului şi prelucrării datelor privind vînzarea mărfurilor prin intermediul ospătarilor în unităţile de alimentaţie publică.

mice, fiind un cont de gestionare a mijloacelor circulante materiale, deci monofuncţional de activ ca funcţie contabilă. Stocul şi fluxurile de mărfuri pe care le reflectă se evaluează, de regulă, la preţul cu amănuntul de alimentaţie publică. Conţinutul economic al acestui cont este redat în tabelul 7.4.

Tabelul 7.4

DEBIT	231.02. Mărfuri în unităţile de alimentaţie publică	CREDIT
— Valoarea mărfurilor alimentare aprovizionate de la furnizori; — Valoarea mărfurilor alimentare primite prin distribuire de la depozitele de repartizare; — Valoarea mărfurilor agroalimentare achiziţionate de pe piaţă; — Plusurile de mărfuri constatate la inventariere; — Alte intrări de mărfuri în unităţile de alimentaţie publică; — Diferenţa de adaos pentru mărfurile transferate între gestiuni de categorii diferite, în negru sau în roşu; — Diferenţa din reevaluarea mărfurilor, în negru sau în roşu.	— Valoarea mărfurilor preparate, semipreparate şi nepreparate, ieşite prin vînzare; — Valoarea mărfurilor alimentare restituite la depozitele de repartizare; — Minusurile de mărfuri constatate la inventariere; — Alte ieşiri de mărfuri din unităţile de alimentaţie pu blică.	
— Soldul debitor reprezintă valoarea stocului de mărfuri preparate, semipreparate şi nepreparate din unităţile de alimentaţie publică.		

Scanned with CamScanner

Pentru reflectarea rabatului comercial și a adaosului de alimentație publică privind mărfurile din unitățile operative ale întreprinderii de alimentație publică, se utilizează contul sintetic **239 Rabat sau adaos comercial,** subcontul **239.041 Rabat sau adaos aferent mărfurilor din unitățile de alimentație publică.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de mijloace economice, fiind un cont rectificativ contraactiv de mijloace circulante, deci monofuncțional de pasiv ca funcție contabilă. Conținutul economic al acestui cont rezultă din tabelul 7.5.

Tabelul 7.5

DEBIT	239.041. Rabat sau adaos aferent mărfurilor din unitățile de alimentație publică	CREDIT
— Rabatul comercial și adaosul de alimentație publică mediu privind mărfurile vîndute; — Rabatul și adaosul mediu privind mărfurile constatate în minus la inventariere etc.		— Rabatul comercial aferent mărfurilor intrate; — Adaosul de alimentație publică aferent mărfurilor intrate; — Rabatul și adaosul mediu privind mărfurile constatate în plus la inventariere; — Diferența de adaos pentru mărfurile transferate între gestiuni de categorii diferite, în negru sau în roșu; — Diferența de rabat și adaos mediu pentru mărfurile reevaluate, în negru sau în roșu.
		— Soldul creditor indică rabatul și adaosul mediu privind stocul de mărfuri din unitățile de alimentație publică.

Reflectarea în conturi a operațiilor privind aprovizionarea unităților de alimentație publică cu mărfuri alimentare se face potrivit modelului prezentat în figura 7.9.

Pentru reflectarea curentă a procesului vînzării mărfurilor preparate și semipreparate prin unitățile întreprinderii de alimentație publică și calculul, la sfîrșitul perioadei de gestiune, a rezultatului financiar parțial provenit din acest proces, intervine contul sintetic **600 Venituri din activitatea de bază,** subcontul **600.03 Venituri din vînzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică.** El se încadrează în clasa conturilor de procese economice, fiind un cont de calculație a rezultatelor activității economice, deci bifuncțional în ce privește funcția lui contabilă. Conținutul economic al acestui cont este prezentat în tabelul 7.6.

Tabelul 7.6

DEBIT	600.03. Venituri din vînzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică	CREDIT
— Valoarea mărfurilor vîndute, exprimată la prețul mediu de cumpărare; — Cheltuielile unităților de alimentație publică, aferente mărfurilor vîndute; — Impozitul pe circulația mărfurilor, calculat asupra vînzărilor.		— Valoarea mărfurilor vîndute la prețul cu amănuntul de alimentație publică.
— Soldul debitor indică pierderea provenită din vînzarea mărfurilor.	SAU	— Soldul creditor indică beneficiul provenit din vînzarea mărfurilor.

Scanned with CamScanner

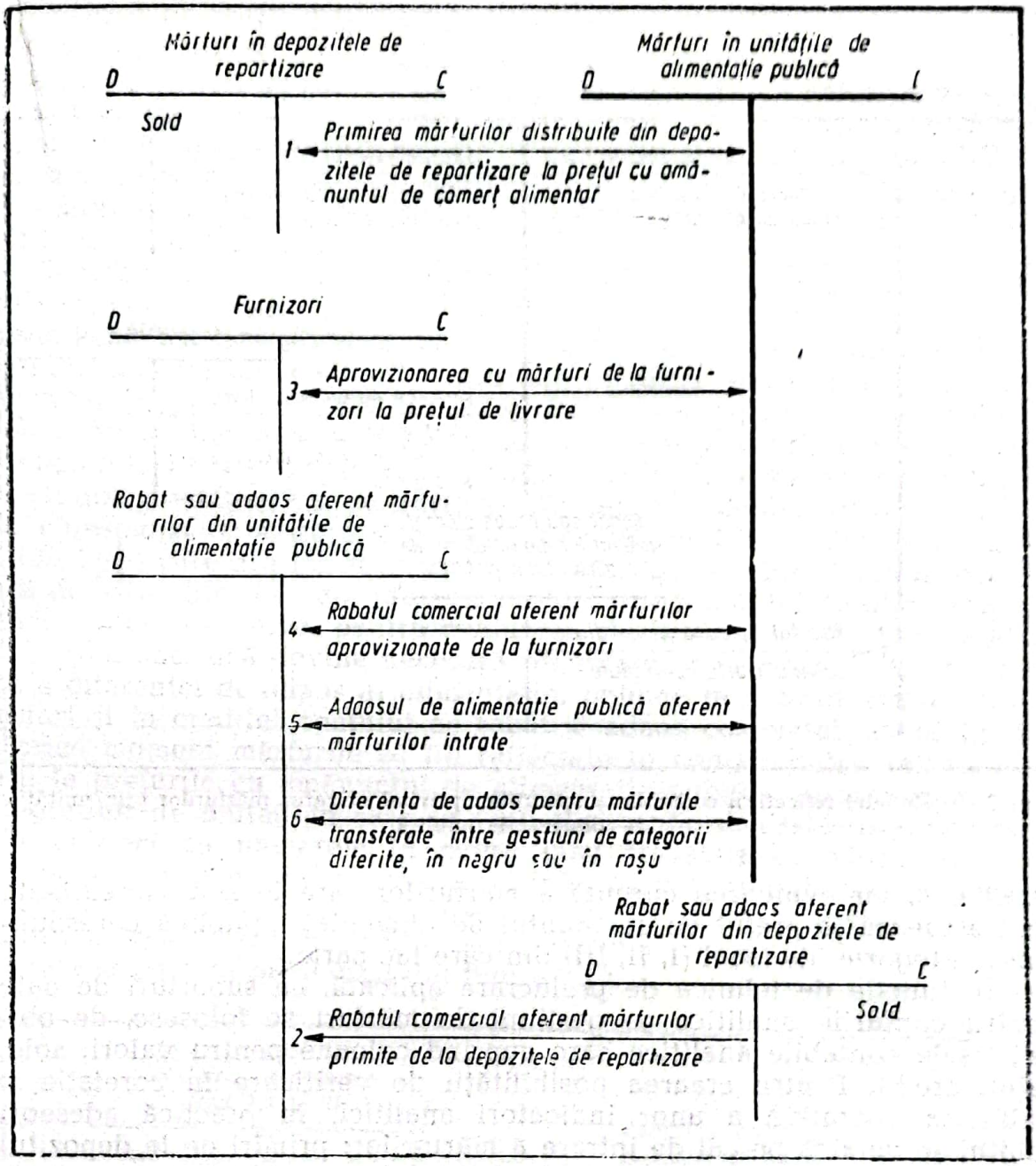


Fig. 7.9. Modelul reflectării contabile a operaţiilor privind aprovizionarea cu mărfuri a unităţilor de alimentaţie publică.

Reflectarea în conturi a operaţiilor privind vînzarea mărfurilor prin unităţile de alimentaţie publică, se efectuează în conformitate cu modelul redat în figura 7.10.

7.2.2.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ANALITICE A MĂRFURILOR

Contabilitatea analitică a mărfurilor din unităţile de alimentaţie publică se organizează în conformitate cu metoda inventarului contabil permanent, global-valoric pe gestiuni, care presupune urmărirea, reflectarea şi controlul mărfurilor în unităţi de măsură valorice, prin conturi analitice la nivelul gestiunilor. Aceste gestiuni coincid, de regulă, cu secţiile existente în cadrul unităţilor operative: bucătărie, bar,

Scanned with CamScanner

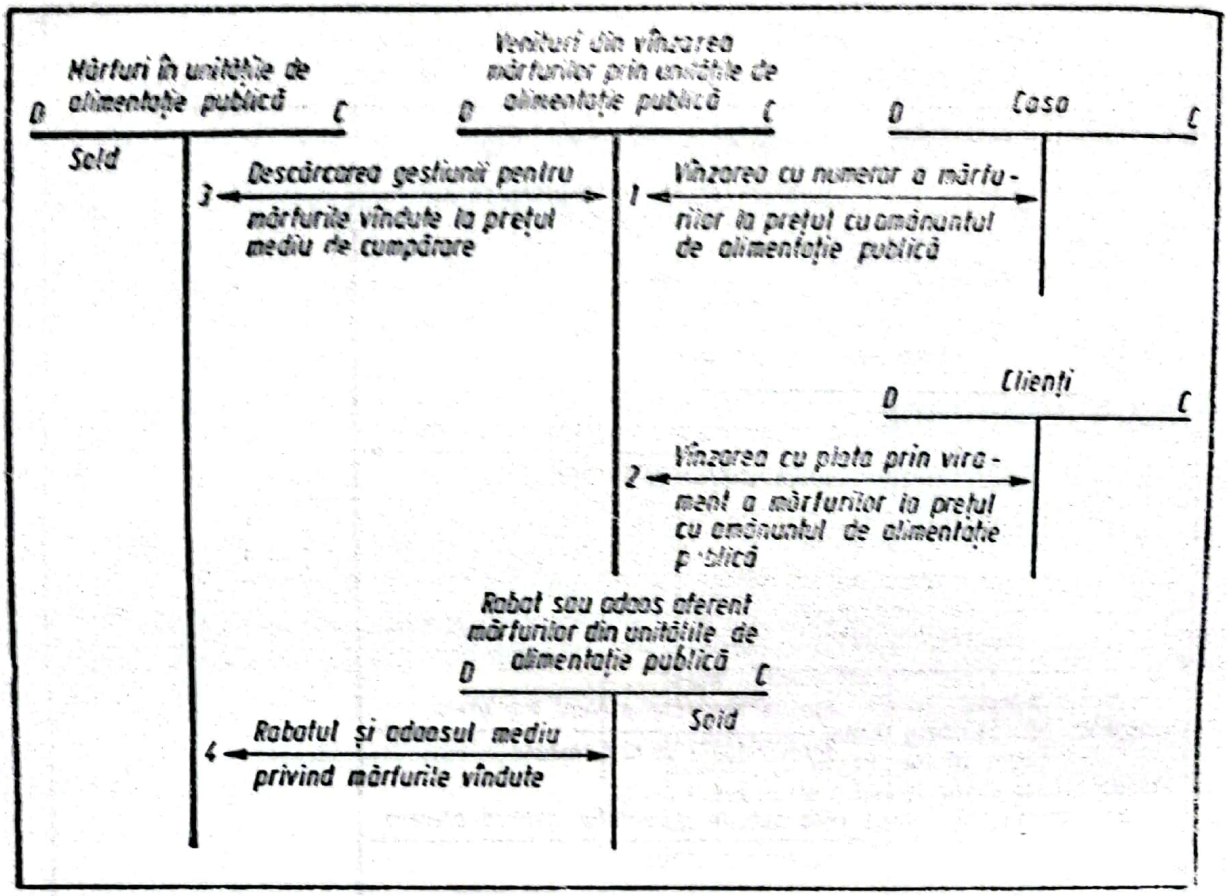


Fig. 7.10. Modelul reflectării contabile a operaţiilor privind vînzarea mărfurilor prin unităţile de alimentaţie publică.

bufet etc., iar evaluarea curentă a mărfurilor care le sînt încredinţate se efectuează la preţul cu amănuntul de alimentaţie publică corespunzător categoriei de local (I, II, III) din care fac parte.

În funcţie de tehnica de prelucrare aplicată, ca suporturi de date pentru conturile analitice pe gestiuni de mărfuri se folosesc, de obicei, fişele contabile analitice care cuprind coloane pentru valori: sold, debit, credit. Pentru crearea posibilităţii de verificare în corelaţie şi stabilirea operativă a unor indicatori analitici, în practică adeseori debitul se defalcă pe căi de intrare a mărfurilor: primiri de la depozitul de repartizare, aprovizionări de la furnizori, cumpărări de pe piaţă, transferuri de la alte unităţi etc., iar creditul pe căi de ieşire a mărfurilor: vînzări în saloanele de desfacere, transferuri la alte unităţi etc. Modelul unei fişe de cont a gestiunii se prezintă în figura 7.11.

Unitatea operativă . . . . . Categoria	FIŞA DE CONT A GESTIUNII . . . . . Luna . . . . anul	Cod cont . . . . .

Ziua	Documente de intrări şi ieşiri	DEBIT	CREDIT	SOLD

Fig. 7.11. Modelul fişei de cont a gestiunii, utilizată pentru organizarea contabilităţii analitice global—valorice.

Scanned with CamScanner

Cu prilejul contabilizării curente a datelor în fișele conturilor analitice pe gestiuni de mărfuri, care se poate executa și la mașinile de contabilizat, pentru intrări se au în vedere, de regulă, documentele primare pregătite, iar pentru ieșiri, documentele centralizatoare adecvate, în funcție de frecvența operațiilor respective. Odată cu aceasta, prin transcopiere se obțin „Recapitulația pe gestiuni a mărfurilor intrate" și „Recapitulația pe gestiuni a mărfurilor ieșite" care servesc pentru necesitățile contabilității sintetice.

Contabilizarea analitică a datelor, în cazul de față, prezintă o particularitate referitoare la transferarea mărfurilor între unitățile și gestiunile aceleiași întreprinderi. Pentru a se păstra corelația dintre rulajul contului sintetic cu acela al conturilor analitice de mărfuri, această transferare se realizează potrivit principiului de înregistrare „roșu-negru debit". Acesta implică reflectarea contravalorii mărfurilor transferate cu numerele în roșu în debitul contului analitic corespunzător unității și gestiunii predătoare și cu numerele în negru în debitul contului analitic corespunzător unității și gestiunii primitoare. Cînd unitățile și gestiunile între care are loc transferarea mărfurilor sînt încadrate în categorii de local diferite, care folosesc prețuri cu amănuntul de alimentație publică diferite ca nivel pentru evaluarea și vînzarea lor, pe lîngă contabilizarea analitică devine necesară reflectarea în contabilitatea sintetică a diferenței de adaos al alimentației publice în debitul contului de mărfuri și în creditul contului de rabat și adaos comercial, astfel încît în orice moment mărfurile să fie reflectate în contabilitatea întreprinderii la prețurile cu amănuntul de alimentație publică corespunzătoare categoriilor de unități în care se vînd realmente. Această diferență se reflectă deci cu numerele în negru cînd transferarea mărfurilor se efectuează de la unități de categorie inferioară la unități de categorie superioară și cu numerele în roșu în situația inversă. Reflectarea în conturi a transferării mărfurilor între gestiuni de categorii diferite, se efectuează potrivit modelului din figura 7.12.

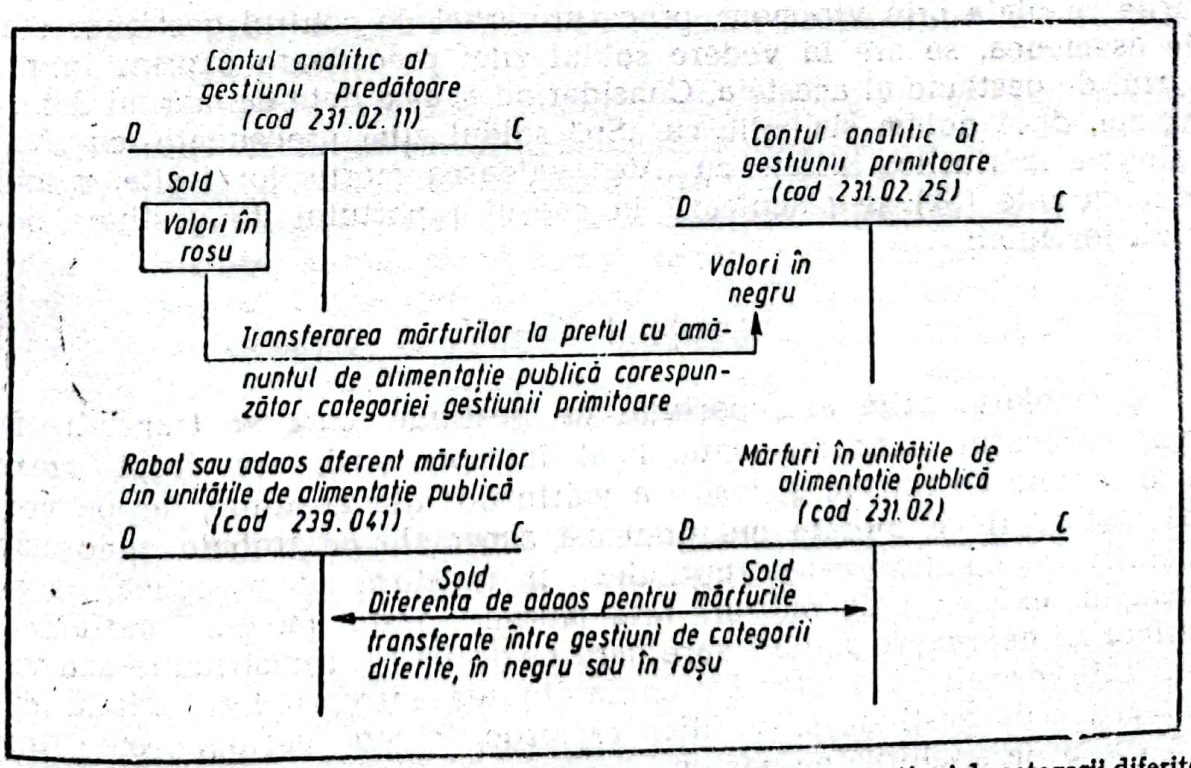


Fig. 7.12. Modelul reflectării contabile a transferării mărfurilor între gestiuni de categorii diferite.

Scanned with CamScanner

O particularitate în organizarea contabilității analitice a gestiunilor bucătăriilor se constată la unitățile de categorie specială, existente mai ales în sistemul comercial al Ministerului Turismului, unde pentru evaluarea și înregistrarea mărfurilor în conturile acestor gestiuni se folosește prețul de materie primă, care coincide, în mod obișnuit cu prețul cu amănuntul de comerț alimentar. Acest procedeu este determinat de faptul că din aceleași materii prime se pregătesc preparate la comandă avînd cote de adaos diferite (95% și 120%). El implică lucrări suplimentare privind calculul, pentru fiecare preparat culinar, atît a prețului cu amănuntul de alimentație publică ce corespunde categoriei de local și este folosit în procesul vînzării, cît și a prețului de materie primă care este necesar pentru descărcarea gestiunii bucătăriei. De asemenea, folosirea prețului de materie primă pentru evidența gestionară a bucătăriilor nu oferă o imagine directă pe baza datelor din conturi asupra mărimii valorilor pentru care răspund gestionarii. Soluția optimă ar fi unificarea celor două cote de adaos pe categorii de localuri, independent de felul preparatelor culinare, ceea ce ar permite aplicarea și în cazul de față a prețului cu amănuntul de alimentație publică pentru evidența gestionară a bucătăriilor.

Pentru organizarea evidenței operative a mărfurilor la locul de gestionare a acestora, se folosește „Raportul de gestiune", care se elaborează zilnic de către gestionari, global-valoric, pe gestiuni separate: bucătărie, bar, bufet etc., în două exemplare, din care unul se transmite la compartimentul financiar-contabil al întreprinderii pentru verificare, centralizare și analiză, iar al doilea rămîne la unitatea de alimentație publică servind ca evidență operativă gestionară. La elaborarea raportului de gestiune se au în vedere datele valorice primare cuprinse în documentele de intrare și ieșire a mărfurilor din gestiune: avizul de expediere, nota de comandă-predare-restituire, borderoul de încasări și vînzări, monetarul pentru vînzările cu numerar, factura pentru vînzările cu plata prin virament, procesul-verbal de control gestionar etc. De asemenea, se are în vedere soldul zilei precedente cuprins în raportul de gestiune al acesteia. Considerînd aceste date ca mărimi determinate, dacă notăm simbolic cu „Sp" soldul zilei precedente, cu „Vi" valoarea mărfurilor intrate cu „Ve" valoarea mărfurilor ieșite, soldul zilei curente (Sz) se calculează în cadrul raportului de gestiune potrivit formulei:

$$Sz = Sp + Vi - Ve \qquad (1)$$

Exemplarul prim al raportului de gestiune, care se transmite la compartimentul financiar-contabil al întreprinderii, are drept anexe documentele de intrare și ieșire a mărfurilor din gestiune, iar pe versoul lui șeful de unitate menționează aspectele ce trebuie cunoscute operativ de conducerea întreprinderii în legătură cu gestiunea, ca de exemplu, existența de mărfuri fără mișcare peste necesar, mărfuri în pericol de degradare sau alterare care necesită a fi redistribuite sau valorificate pe alte căi etc. La contabilitatea întreprinderii datele din rapoartele de gestiune se verifică reciproc, în mod periodic, cu datele din conturile analitice pe gestiuni.

Scanned with CamScanner

O particularitate ce se remarcă la secțiile bar este că, pe lîngă evidența operativă global-valorică, se organizează și o evidență operativă cantitativă a mărfurilor predate-primite între gestionarii de tură, folosind „Registrul de stocuri", care se completează zilnic într-un singur exemplar. Prin această evidență se asigură un control operativ al gestiunii, menit mai ales să înlăture posibilitatea introducerii nelegale spre vînzare a unor băuturi alcoolice procurate de către gestionari din comerțul alimentar cu amănuntul.

De asemenea, în cadrul secțiilor bucătărie îndeplinește un rol de evidență operativă și „planul-meniu" avînd funcții de urmărire și control al procesului de producție.

7.3. CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE ALIMENTAȚIE PUBLICĂ ÎN SISTEM INDUSTRIAL

Reflectarea contabilă a activității de alimentație publică în sistem industrial implică, în principal, folosirea conturilor de materiale, de cheltuieli de producție, de produse finite etc. ce corespund activității industriale, pentru a reflecta procesul de transformare a mărfurilor — materii prime în mărfuri preparate și semipreparate, calculîndu-se și costul efectiv al acestora. Acest sistem se aplică pentru activitatea laboratoarelor de cofetărie și patiserie, a laboratoarelor de preparate din carne etc.

Activitatea laboratoarelor de cofetărie și patiserie este organizată ca un sector distinct în cadrul întreprinderilor de alimentație publică și a întreprinderilor de cofetării și răcoritoare, avînd ca obiect producerea produselor de cofetărie și patiserie care sînt destinate vînzării fie prin unități specializate de cofetărie și patiserie, fie prin unități de alimentație publică generale, respectiv prin secția bufet a restaurantelor, braseriilor etc.

Producerea produselor de cofetărie și patiserie are la bază „planul-meniu" numit în acest caz și „planul de producție" cu ajutorul căruia se stabilesc sortimentele ce urmează a se produce și cantitățile de materii prime necesare fabricației lor, conform rețetelor de fabricație. Acest document, avînd, în principal, funcțiile de lansare în fabricație și de control al respectării structurii sortimentelor, se elaborează într-un singur exemplar în cadrul laboratorului. Din punctul de vedere al organizării contabilității, producția și desfacerea mărfurilor de cofetărie și patiserie se oglindesc ca procese economice separate.

7.3.1. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE ÎN LABORATOARELE DE COFETĂRIE ȘI PATISERIE

În structura cheltuielilor pe care laboratoarele de cofetărie și patiserie le ocazionează, un loc important ocupă consumul de materii prime (făină, zahăr, unt, cacao etc.). Acest consum are caracterul de cheltuială directă de producție, întrucît se identifică direct și cu pre-

Scanned with CamScanner

cizie pe obiectul de calculație, pe baza normelor de consum, încă din momentul efectuării lui.

Evaluarea curentă a materiilor prime care intră în componența produselor de cofetărie și patiserie se face la prețurile de livrare ale furnizorilor. Aceste prețuri se calculează prin înmulțirea cantităților de materii prime prevăzute în rețetarele de fabricație, cu prețurile cu amănuntul de comerț alimentar din care s-a scăzut rabatul primit de la furnizori. Odată calculate, prețurile de livrare ale furnizorilor, care se mai numesc și prețuri de materie primă în cazul de față, se înscriu în cataloage interne de prețuri fiind utilizate direct în lucrările de contabilitate pentru înregistrarea și controlul gestiunii laboratorului.

În scopul păstrării materiilor prime necesare activității zilnice, pe lîngă laboratoarele de cofetărie și patiserie funcționează, de obicei, magazii cu gestiuni separate, care execută operații de aprovizionare și eliberare în consum a materiilor prime. Aprovizionarea se face de la depozitele de repartizare ale întreprinderii sau direct de la furnizori, fiind utilizate, după caz, pentru culegerea datelor primare „nota de comandă-predare-restituire", avizul de expediere" etc., care se prelucrează, apoi, în „recapitulații ale mărfurilor intrate" (pe magazii de materii prime) și, după caz, în „Recapitulații ale mărfurilor ieșite" (pe depozite de repartizare). Eliberarea materiilor prime din magazie în laborator, are loc pe baza documentului intitulat „bon de consum" ale cărui date primare se prelucrează în „centralizatorul materiilor prime eliberate" (pe laboratoare de cofetărie și patiserie), care este folosit pentru contabilizarea consumurilor de materii prime ca parte a cheltuielilor de producție.

Aferent consumului de materii prime, în cheltuielile indirecte de producție se repartizează cote din cheltuielile de transport-aprovizionare, care în contabilitate se reflectă distinct de valoarea materiilor prime.

Alte cheltuieli de producție privind laboratoarele de cofetărie și patiserie, sînt: retribuțiile cuvenite personalului din laboratoare și contribuțiile pentru asigurări sociale aferente lor, consumul de energie electrică, apă și gaze, amortizarea mijloacelor fixe, uzura obiectelor de inventar etc. Acestea au caracterul de cheltuieli indirecte de producție neputîndu-se identifica direct și cu precizie pe obiecte de calculație ca și cheltuielile directe. Ele implică colectarea separată și repartizarea ulterioară pe aceste obiecte în cadrul operațiilor de calculare a costurilor efective, cu folosirea unor criterii convenționale. Pentru culegerea datelor primare referitoare la cheltuielile indirecte se folosesc documente variate ce corespund naturii lor, între care: statele de plată a retribuțiilor, situațiile de repartizare a amortizării etc.

Pentru organizarea contabilității sintetice a cheltuielilor de producție ale laboratoarelor de cofetărie și patiserie se folosesc conturile **500 Cheltuieli de producție** și **520 Cheltuieli comune ale secției.** După conținutul economic, acestea se încadrează în clasa conturilor de procese economice fiind conturi de activ ca funcție contabilă.

Contul **500 Cheltuieli de producție** servește pentru calcularea costului efectiv al produselor și are conținutul economic prezentat în tabelul 7.7.

Scanned with CamScanner

Tabelul 7.7

DEBIT	500. Cheltuieli de producție	CREDIT
— Consumul de materii prime, la prețul de livrare (al furnizorului); — Cheltuielile comune ale secției, repartizate la sfîrșitul perioadei de gestiune.		— Costul efectiv al produselor finite, calculat la sfîrșitul perioadei de gestiune; — Costul efectiv al producției neterminate, constatată lipsă sau degradată la inventariere.
Soldul debitor exprimă cheltuielile privind producția neterminată (nefinită).		

Reflectarea în conturi a operațiilor privind colectarea cheltuielilor de producție directe ale laboratoarelor de cofetărie și patiserie, se face în conformitate cu modelul redat în figura 7.13.

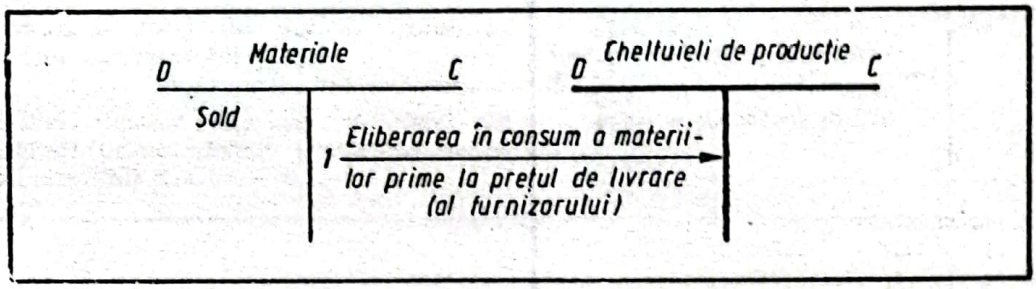


Fig. 7.13. Modelul reflectării contabile a colectării cheltuielilor de producție directe privind laboratoarele de cofetărie și patiserie.

Contul **520 Cheltuieli comune ale secției** servește pentru colectarea și repartizarea cheltuielilor indirecte ale laboratorului de cofetărie și patiserie, avînd conținutul economic prezentat în tabelul 7.8.

Tabelul 7.8

DEBIT	520. Cheltuieli comune ale secției	CREDIT
— Retribuțiile cuvenite personalului laboratorului; — Contribuțiile pentru asigurări sociale, suportate de întreprindere în raport cu retribuțiile; — Amortizarea mijloacelor fixe din cadrul laboratorului; — Uzura obiectelor de inventar folosite în cadrul laboratorului; — Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor consumate; — Cota de cheltuieli generale ale întreprinderii, repartizată asupra activității laboratorului.		— Cheltuielile comune laboratorului, repartizate la sfîrșitul perioadei de gestiune asupra producției laboratorului.
— Se soldează odată cu repartizarea cheltuielilor comune.		

Scanned with CamScanner

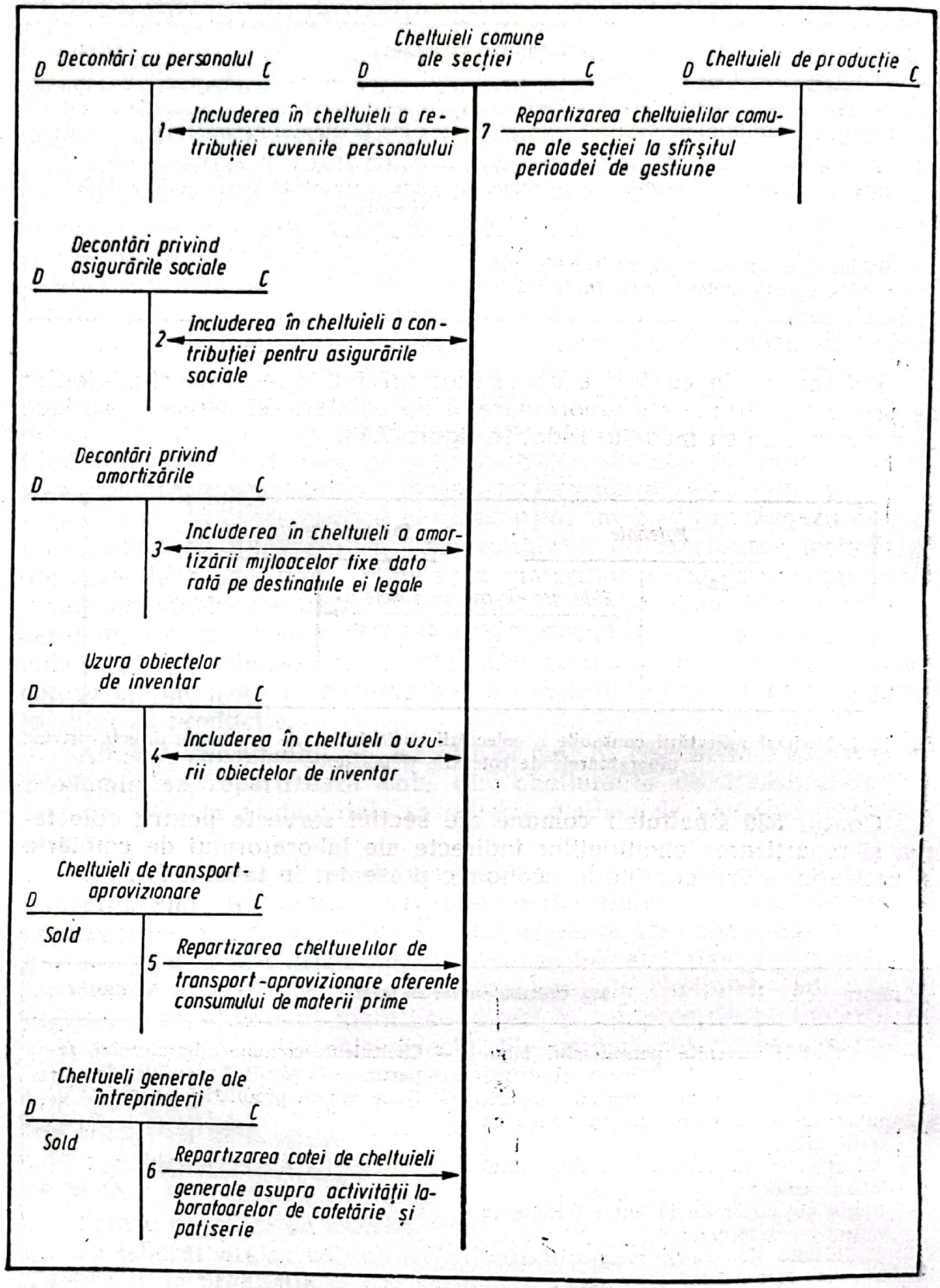


Fig. 7.14. Modelul reflectării contabile a colectării și repartizării cheltuielilor comune laboratorului de cofetărie și patiserie.

Reflectarea în conturi a operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor indirecte ale laboratorului de cofetărie și patiserie se efectuează potrivit modelului prezentat în figura 7.14.

Scanned with CamScanner

Organizarea contabilității analitice a cheltuielilor de producție, prezintă particularități în cadrul celor două conturi utilizate pentru organizarea contabilității sintetice, în funcție de obiectivele urmărite.

La contul 500 **Cheltuieli de producție**, urmărindu-se atît gestionarea materiilor prime aflate în curs de prelucrare, cît și determinarea costului efectiv total pentru producția fabricată, se folosesc pentru fiecare laborator cîte două conturi analitice, dintre care la unul se reflectă consumul de materii prime, iar la celălalt cheltuielile comune repartizate. Obiectivul gestionării materiilor prime supuse prelucrării, se realizează prin intermediul primului cont analitic, global-valoric, la prețul de livrare al furnizorului, iar obiectivul determinării costului efectiv total, prin intermediul ambelor conturi analitice. Conținutul economic al acestor conturi analitice rezultă din tabelele 7.9 și 7.10.

Tabelul 7.9

DEBIT	500/01. Laborator „X" — Consum de materii prime	CREDIT
— Consumul total de materii prime în cadrul laboratorului (Td).	— Consumul de materii prime aferent producției finite (Tc).	
— Soldul debitor exprimă consumul de materii prime aferent producției neterminate (Sd)		

Tabelul 7.10

DEBIT	500/02. Laborator „X" — Cheltuieli comune	CREDIT
— Cheltuieli comune totale, repartizate asupra producției laboratorului (Td).	— Cheltuieli comune aferente producției finite (Tc).	
— Soldul debitor indică mărimea cheltuielilor comune privind producția neterminată (Sd).		

Pe baza datelor din aceste conturi, indicatorul „cost efectiv total al producției finite" (Cef) se calculează, în principiu, potrivit formulei:

$$Cef = (Td\ 500/01 - Sd\ 500/01) + (Td\ 500/02 - Sd\ 500/02) \quad (2)$$

Cheltuielile pentru producția neterminată (Sd 500/01 + Sd 500/02), care în laboratoarele de cofetărie și patiserie se concretizează în creme, blaturi etc., includ consumul de materii prime aferent ce se determină pe baza datelor din conturi, precum și cheltuielile comune ce se repartizează asupra ei pe bază de coeficient, obținut ca raport între cheltuielile comune totale și consumul total de materii prime.

La contul 520 **Cheltuieli comune ale secției** urmărindu-se, în special, reducerea ca nivel a acestor cheltuieli, se utilizează pe prima treaptă conturi analitice pe laboratoare separate, iar în cadrul acestora (pe treapta a doua) conturi analitice pe feluri de cheltuieli, potrivit no-

Scanned with CamScanner

menclaturii aprobate de Ministerul Finanţelor. Ca suporturi de date pentru conturile analitice de cheltuieli de producţie se folosesc, de obicei, fişele valorice cuprinzînd coloane pentru debit, credit şi sold.

7.3.2. CONTABILITATEA PRODUSELOR FINITE ALE LABORATOARELOR DE COFETĂRIE ŞI PATISERIE

Produsele finite care rezultă din procesul de fabricaţie al laboratoarelor de cofetărie şi patiserie se predau, în mod obişnuit, la secţia de expediţie, avînd rolul unei magazii operative în care produsele nu se stochează decît în mică măsură datorită perisabilităţii lor ridicate. De aici, produsele se distribuie la unităţile de desfacere ale aceleaşi întreprinderi sau se vînd, în unele cazuri, la terţi.

Pentru evaluarea curentă şi înregistrarea în evidenţă a stocului şi mişcărilor de produse finite prin secţiile de expediţie ale laboratoarelor de cofetărie şi patiserie se pot folosi, fie costul planificat al acestor produse, în a cărui structură intră consumul de materii prime şi cheltuielile comune stabilite prin plan, fie preţul de livrare al laboratorului, format din costul de producţie la care se adaugă beneficiul cuvenit acestui labtorator şi, eventual, impozitul pe circulaţia mărfurilor. Dintre acestea, cel mai frecvent folosit în prezent pentru înregistrarea în evidenţă a produselor finite este preţul de livrare al laboratorului. La sfîrşitul perioadei de gestiune, după calcularea costului efectiv al producţiei finite se procedează la descărcarea producţiei laboratorului pentru acest cost, ca şi la calculul diferenţei pînă la preţul de înregistrare în evidenţă, care poate fi favorabilă sau nefavorabilă, după cum costul efectiv este mai mic sau mai mare decît preţul de înregistrare al produselor finite în evidenţă.

Pentru culegerea datelor primare referitoare la produsele finite predate de către laborator la secţia de expediţie intervine, în mod obişnuit „bonul de predare, transfer, restituire", care este elaborat în două exemplare de organele controlului tehnic de calitate, din care unul revine compartimentului financiar-contabil, unde după pregătirea şi prelucrarea adecvată, serveşte pentru reflectarea produselor finite în contabilitatea analitică şi sintetică, iar al doilea revine organului care urmăreşte realizarea curentă a planului. În unele cazuri, pentru culegerea datelor primare referitoare la predarea produselor finite la secţiile de expediţie se utilizează „nota de comandă-predare-restituire".

Organizarea contabilităţii sintetice a stocului şi mişcării produselor de cofetărie şi patiserie prin secţiile de expediţie ale laboratoarelor, se face cu folosirea contului **220 Produse finite.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de mijloace economice fiind un cont de gestionare a mijloacelor circulante materiale, deci de activ ca funcţie contabilă. Stocul şi fluxurile de produse pe care le reflectă se evaluează, de obicei, la preţul de livrare al laboratorului. Conţinutul economic al acestui cont este prezentat în tabelul 7.11.

Scanned with CamScanner

Tabelul 7.11

DEBIT	220. Produse finite	CREDIT
— Valoarea produselor finite rezultate din fabricaţie;		— Valoarea produselor finite distribuite la unităţile de desfacere;
— Valoarea produselor finite constatate în plus la inventariere;		— Valoarea produselor finite vîndute la terţi;
— Valoarea altor intrări de produse finite.		— Valoarea produselor finite constatate în minus la inventariere;
		— Valoarea altor ieşiri de produse finite.
— Soldul debitor indică valoarea stocului de produse finite.		

Pentru calculul, la nivelul întreprinderii, a diferenţei dintre preţul de livrare şi costul efectiv al producţiei finite intervine, la sfîrşitul perioadei de gestiune, contul sintetic **540 Decontarea producţiei.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de procese economice fiind un cont de calculaţie şi decontare a producţiei, care însă reflectă concomitent aceeaşi producţie finită exprimată la două niveluri valorice diferite, ceea ce face să fie un cont bifuncţional ca funcţie contabilă. Conţinutul economic al acestui cont, rezultă din tabelul 7.12. După calculul diferenţei valorice (de preţ), acest cont se închide, fără a prezenta sold cu ocazia elaborării bilanţului contabil.

Tabelul 7.12

DEBIT	540 Decontarea producţiei	CREDIT
— Costul efectiv total, calculat pentru produsele finite la sfîrşitul perioadei de gestiune.		— Preţul de livrare total corespunzător produselor finite rezultate din fabricaţie, în mod treptat, în cursul perioadei de gestiune.
— Soldul debitor reprezintă diferenţa de preţ nefavorabilă.	SAU	— Soldul creditor reprezintă diferenţa de preţ favorabilă.

Organizarea contabilităţii sintetice a diferenţelor valorice calculate pentru produsele finite are loc cu folosirea contului **221 Diferenţe de preţ la produsele finite,** care se încadrează în clasa conturilor de mijloace economice, fiind un cont rectificativ direct de mijloace circulante, deci de activ ca funcţie contabilă. Conţinutul economic al acestui cont se redă în tabelul 7.13.

Reflectarea în conturi a produselor rezultate din procesul de fabricaţie al laboratoarelor de cofetărie şi patiserie şi a diferenţelor calculate în legătură cu ele, se efectuează în conformitate cu modelul din figura 7.15.

Scanned with CamScanner

Tabelul 7.13

DEBIT	221. Diferenţe de preţ la produsele finite	CREDIT
— Diferenţa între preţul de livrare şi costul efectiv privind produsele finite rezultatele din fabricaţie, favorabilă (în roşu) sau nefavorabilă (în negru).		— Diferenţa între preţul de livrare şi costul efectiv privind produsele finite distribuite sau vîndute, favorabilă (în roşu) şi nefavorabilă (în negru).
— Soldul debitor reprezintă diferenţa de preţ aferentă stocului de produse finite, favorabilă (în roşu) sau nefavorabilă (în negru).		

În etapa distribuirii produselor de cofetărie şi patiserie de la secţiile de expediţie ale laboratoarelor la unităţile de desfacere, ca şi în cazul vînzării lor la terţi din secţiile de expediţie, pentru evaluarea curentă a acestor produse intervin atît preţurile de livrare ale laboratorului, cît şi preţurile cu amănuntul ale produselor de cofetărie. Preţurile de livrare ale laboratorului sînt cele la care se distribuie sau se vînd produsele finite de către laboratoarele de cofetărie şi patiserie. Ele se calculează prin scăderea rabatului comercial, stabilit procentual[1] de către Ministerul Comerţului Interior, din preţurile cu amănuntul ale produselor de cofetărie. Preţul le livrare are rolul de a acoperi costul produselor şi de a asigura impozitul pe circulaţia mărfurilor cuvenit bugetului de stat, ca şi benficiul cuvenit laboratorului. Preţurile cu amănuntul ale produselor de cofetărie sînt preţuri fixate de către organele competente, în mod diferenţiat ţinînd seama de reţetarul de fabricaţie. Aceste preţuri se aplică cu prilejul vînzării produselor prin unităţile cu amănuntul de cofetărie şi patiserie. Cînd însă aceste produse se vînd prin alte unităţi de alimentaţie publică (restau-

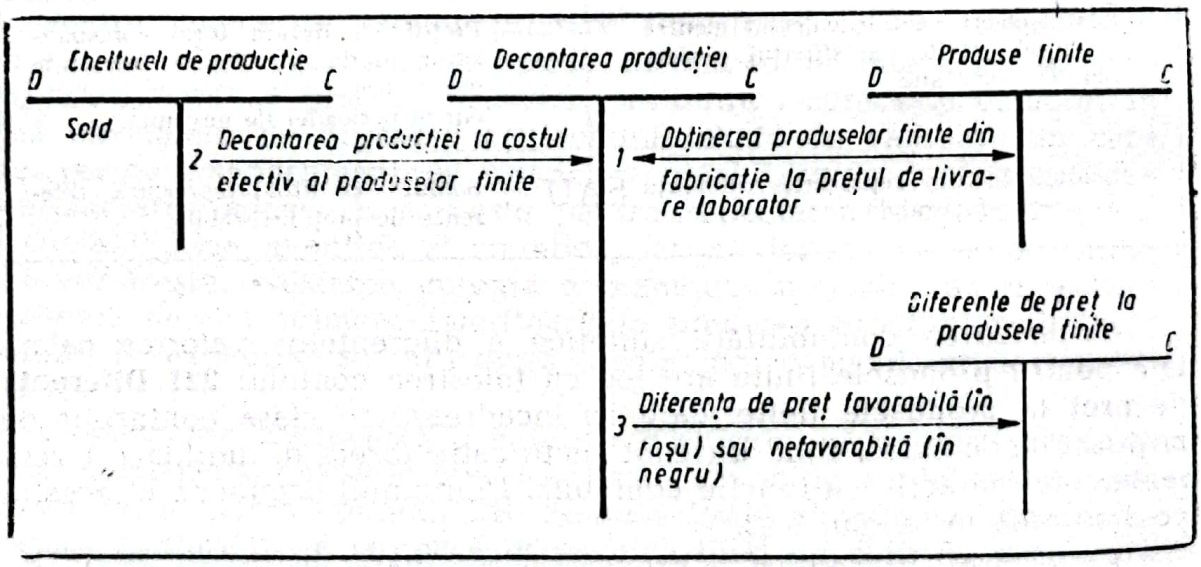


Fig. 7.15. Modelul reflectării contabile a produselor de cofetărie rezultate din fabricaţie şi a diferenţelor valorice.

[1] Pentru majoritatea sortimentelor, rabatul comercial este de 15%.

Scanned with CamScanner

rante, braserii etc.), la prețurile cu amănuntul se adaugă, în cazul unităților de categoriile I și II, cote speciale de adaos.

Culegerea datelor primare referitoare la distribuirea produselor de cofetărie și patiserie la unitățile de desfacere din cadrul aceleiași întreprinderi de care aparține și laboratorul, se realizează în „nota de comandă-predare-restituire", care are un flux similar cu cel privind distribuirea mărfurilor din depozitele de repartizare (figura 7.3.). În cazul vînzării produselor cu plata prin virament, în afara întreprinderii, pentru culegerea datelor primare intervine „avizul de expediere" și „factura" ale căror fluxuri au fost prezentate în capitolele anterioare. În cadrul pregătirii și prelucrării datelor pentru contabilizare se elaborează „centralizatorul produselor livrate" în care se determină cantitățile totale livrate. Acestea se evaluează concomitent, atît la prețul de livrare al laboratorului care servește pentru urmărirea volumului realizărilor laboratorului, cît și la prețul cu amănuntul al produselor, folosit pentru încărcarea gestiunilor unităților de desfacere. De asemenea, ele se evaluează la prețul de livrare al furnizorului pentru materii prime, antecalculat, care servește pentru descărcarea gestiunii laboratorului.

Pentru contabilizarea curentă a procesului distribuirii sau vînzării produselor de cofetărie și patiserie din secțiile de expediție ale laboratoarelor, ca și pentru calculul la sfîrșitul perioadei de gestiune a rezultatului financiar parțial provenit din activitatea laboratoarelor de cofetărie și patiserie intervine contul sintetic **601 Venituri din alte activități,** subcontul **601.01 Venituri din vînzarea produselor finite.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de procese economice, fiind un cont de calculație a rezultatelor activității economice, deci bifuncțional în ce privește funcția lui contabilă. Conținutul economic al acestui cont, rezultă din tabelul 7.14.

Tabelul 7.14

DEBIT	601.01. Venituri din vînzarea produselor finite	CREDIT
— Valoarea produselor finite distribuite sau vîndute, exprimată la nivelul prețului de livrare laborator.		— Valoarea produselor finite distribuite la unitățile de desfacere, la prețul de livrare al laboratorului;
— Diferența între prețul de livrare și costul efectiv privind produsele finite distribuite sau vîndute, favorabilă (în roșu) și nefavorabilă (în negru).		— Valoarea produselor finite vîndute la terți, la prețul de livrare al laboratorului.
— Impozitul pe circulația mărfurilor cuvenit bugetului de stat.		
— Soldul debitor indică pierderea din activitatea laboratorului de cofetărie și patiserie.	SAU	— Soldul creditor indică beneficiul rezultat din activitatea laboratorului de cofetărie și patiserie.

Scanned with CamScanner

Reflectarea în conturi a operațiilor privind livrarea produselor de cofetărie și patiserie, se realizează în conformitate cu modelul prezentat în figura 7.16.

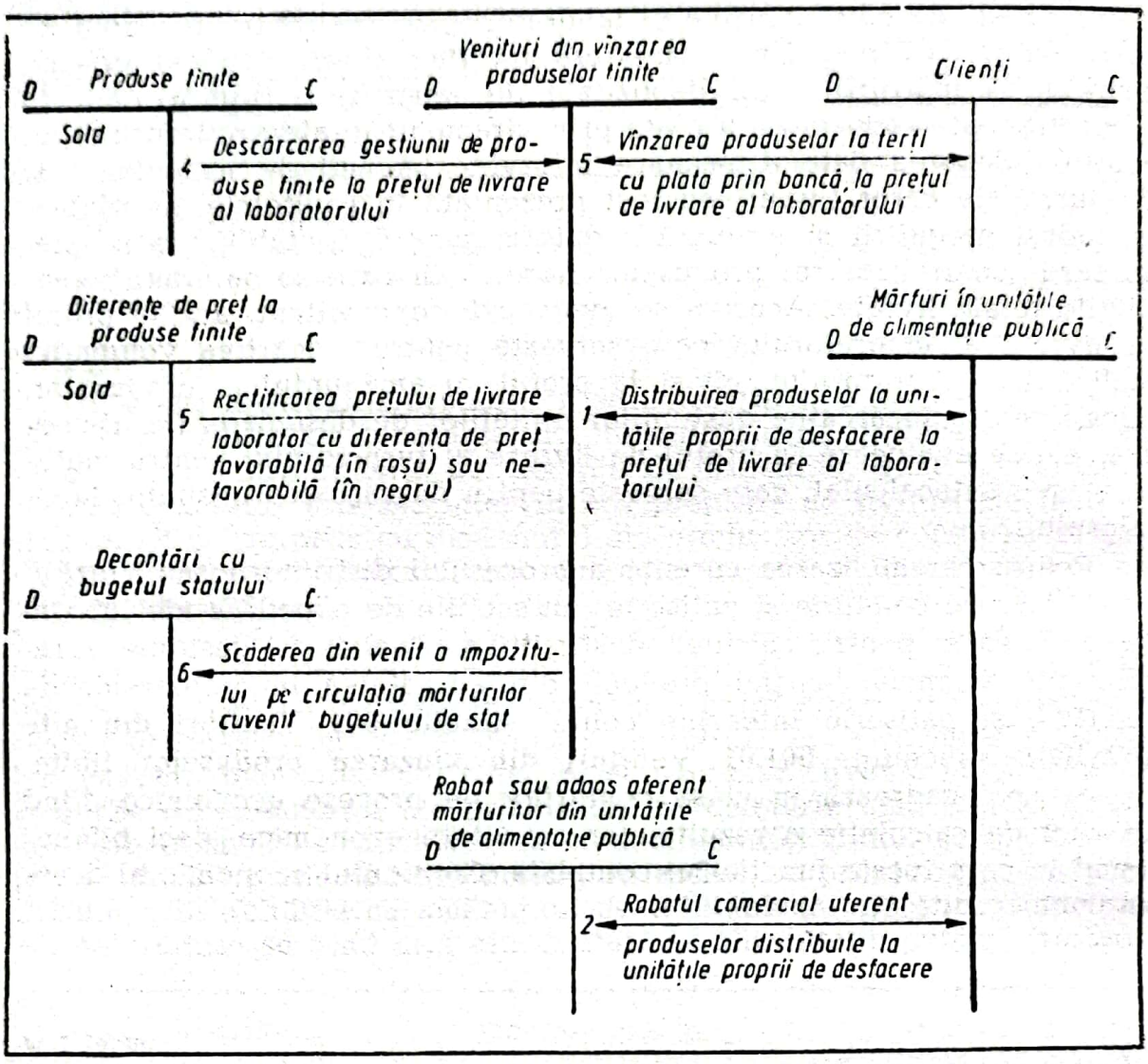


Fig. 7.16. Modelul reflectării contabile a procesului livrării produselor de cofetărie și patiserie.

Organizarea contabilității analitice a produselor finite, se face în conformitate cu metoda inventarului contabil permanent, global-valoric pe gestiuni, respectiv pe secții de expediție ale laboratoarelor de cofetărie și patiserie, evaluarea curentă efectuîndu-se fie la costul planificat al producției, fie la prețul de livrare al laboratorului, în funcție de procedeul de evaluare adoptat, aplicat și în contabilitatea sintetică. Pentru conturile analitice pe gestiuni se folosesc, de regulă, fișele valorice cu coloane de debit, credit și sold, în care contabilizarea datelor se efectuează pe baza documentelor de intrări și ieșiri, pregătite în mod adecvat.

Varianta global-valorică pe gestiuni de organizare a contabilității analitice a produselor finite a luat locul în mare parte, în ultimul timp, variantei cantitativ-valorice pe sortimente de produse care s-a

Scanned with CamScanner

dovedit ineficientă în cazul produselor de cofetărie și patiserie, ținînd seama de caracterul perisabil și stocarea lor redusă, de compensabilitatea inerentă a sortimentelor, ca și de aplicarea variantei global-valorice în contabilitatea analitică a producției laboratoarelor.

7.4. VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR CONTABILE ÎN ÎNTREPRINDERILE DE ALIMENTAȚIE PUBLICĂ

În condițiile revoluției științifice și tehnice contemporane, cînd în activitatea de conducere economico-socială are loc substituirea binomului „experiență-intuiție", prin dipticul „informație-raționament" cum spunea A. Kaufmann[1], informațiile contabile privind producția și circulația mărfurilor în alimentația publică au un rol deosebit de important în procesul decizional al conducerii acestui sector de activitate, în care sens ele se cer amplu valorificate.

Forma adecvată de comunicare și utilizare a informațiilor contabile în procesul decizional al conducerii este aceea a indicatorilor economico-financiari efectivi, care se urmăresc, reflectă, calculează și controlează prin intermediul contabilității mărfurilor, fiind apoi cuprinși în „tabloul de bord" al diferitelor organe de conducere pentru a servi la orientarea, coordonarea și controlul activității de alimentație publică pe diferite trepte ierarhice.

În calitatea lor de indicatori economico-financiari pentru conducere, informațiile contabile privind activitatea întreprinderilor de alimentație publică pot avea utilizare permanentă sau periodică. Potrivit metodologiei actuale de planificare și evidență, cunosc o utilizare permanentă informațiile contabile care exprimă indicatorul „volumul desfacerilor de mărfuri cu amănuntul" și o utilizare periodică, la sfîrșitul perioadelor de gestiune, informațiile contabile care exprimă indicatori, cum sînt: volumul desfacerilor de mărfuri din producție proprie, volumul stocurilor de mărfuri, volumul aprovizionărilor (acoperirilor) cu mărfuri etc. Ca modalitate de obținere, informațiile contabile exprimînd volumul valoric al desfacerilor de mărfuri cu amănuntul în prețuri de alimentație publică rezultă zilnic din creditul contului **Venituri din vînzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică,** cele care privesc volumul desfacerilor de mărfuri din producție proprie se defalcă din volumul global al desfacerilor cu amănuntul, ținînd seama de datele din documentele centralizatoare, în timp ce informațiile contabile care exprimă volumul valoric al stocurilor de mărfuri din unitățile de alimentație publică se obțin din soldul debitor al contului **Mărfuri în unitățile de alimentație publică,** iar cele privind volumul valoric al aprovizionărilor cu mărfuri a respectivelor unități din debitul acestui cont, excluzînd unele elemente ce reprezintă restituiri, plusuri etc., toate fiind evaluate în prețuri cu amănuntul de alimentație publică.

Informațiile contabile, concretizate în acești indicatori, au utilizări multiple în procesul decizional al organelor de conducere de la diferitele

---

[1] A. Kaufmann: *Metode și modele ale cercetării operaționale*, Vol. I, Editura științifică, 1967.

Scanned with CamScanner

nivele ierarhice. Astfel, pe baza informațiilor contabile privind volumul desfacerilor de mărfuri cu amănuntul la prețuri de alimentație publică, raportate zilnic, se pot cunoaște în mod curent aspecte cum sînt: evoluția în timp a desfacerilor, gradul de îndeplinire a planului circulației mărfurilor, modul de corelare a ofertei cu cererea de mărfuri, gradul de satisfacere a cererii de mărfuri a populației etc., fapt care permite organelor de conducere să inițieze și să transpună în practică cele mai potrivite măsuri pentru îmbunătățirea activității de vînzare, astfel încît ea să se desfășoare cu maximă eficiență economică și socială. Aspecte similare se pot cunoaște pe baza celorlalți indicatori enunțați, emițîndu-se deciziile corespunzătoare.

O trăsătură specifică indicatorilor circulației mărfurilor în alimentația publică, îndeosebi cînd organizarea contabilității se face în sistem comercial, o constituie complexitatea lor, exprimarea lor globală fără a se releva în suficientă măsură specificul activității de alimentație publică. De exemplu, indicatorul „volumul desfacerilor de mărfuri cu amănuntul în prețuri de alimentație publică" include, în mod obișnuit, vînzări de preparate culinare, vînzări de produse de cofetărie și vînzări de mărfuri nepreparate, care nu se raportează însă pe această structură decît parțial și numai la sfîrșitul lunii. Față de această situație, apare necesară și oportună trecerea la metodologia raportării zilnice pe structură a indicatorului la care ne referim și, totodată, la adaptarea organizatorică a contabilității analitice a veniturilor prin crearea în cadrul contului **Venituri din vînzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică** a conturilor analitice: **Venituri din vînzarea preparatelor culinare, Venituri din vînzarea produselor de cofetărie, Venituri din vînzarea mărfurilor nepreparate.** În felul acesta, dacă și tehnica de prelucrare este de nivel adecvat, organele de conducere vor dispune operativ de informațiile contabile necesare pentru fundamentarea deciziilor, privind: dezvoltarea și diversificarea mai accentuată a producției proprii de alimentație publică, creșterea eficienței economice și sociale a acestei producții etc.

În ipoteza organizării contabilității activității de alimentație publică în sistem industrial, informațiile contabile exprimă și indicatori cum sînt: costul efectiv al producției, valoarea producției marfă, valoarea producției globale etc., care se impun a fi utilizați în procesul decizional de conducere. De asemenea, devine posibilă și necesară perfecționarea sistemului de indicatori potrivit *Hotărîrii Plenarei Comitetului Central al Partidului Comunist Român din martie 1978*, prin introducerea „valorii producției nete" ca indicator de bază al comensurării rezultatelor activității economice. Acest indicator exprimă valoarea nou creată în activitatea productivă, deci cuantumul participării întreprinderii la crearea venitului național. El cuprinde drept elemente structurale: prelevarea pentru societate a unei părți din valoarea producției nete; retribuțiile personalului muncitor și alte drepturi ale acestuia; contribuția pentru fondul de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic; impozitul pe fondul de retribuire; contribuția pentru asigurări sociale; alte elemente de muncă vie; beneficiul. Prin structura sa, valoarea producției nete orientează activitatea întreprinderii spre sporirea producției fizice și reducerea continuă a cheltuielilor materiale.

Scanned with CamScanner

8

CONTABILITATEA MĂRFURILOR LA ÎNTREPRINDERILE PENTRU LEGUME ŞI FRUCTE

Comerţul de legume şi fructe are ca scop principal aprovizionarea populaţiei cu produse agricole, care deţin o pondere însemnată în nevoile zilnice de consum ale acesteia. În ultimii ani, datorită creşterii producţiei de legume şi fructe acest sector comercial a înregistrat succese importante atît în ce priveşte volumul şi calitatea mărfurilor desfăcute, lărgirii şi modernizării reţelei de desfacere, cît şi a calităţii servirii cumpărătorilor.

Întreprinderile de legume şi fructe sînt organizate în profil teritorial ca întreprinderi judeţene fiind conduse şi coordonate de Ministerul Agriculturii şi Industriei Alimentare.

Întreprinderile judeţene pentru legume şi fructe se conduc după principiile autogestiunii economice şi al autoconducerii şi îşi desfăşoară activitatea prin complexe pentru legume şi fructe. Acestea sînt subunităţi care concentrează activitatea de valorificare a legumelor şi fructelor după criteriul teritorial, de regulă la nivelul unor localităţi urbane mai importante. Complexele pentru legume-fructe sînt organizate cu autonomie gestionară limitată, au contabilitate proprie pînă la balanţa de verificare şi subcont de decontare şi de împrumut la bancă.

În cadrul complexelor pentru legume şi fructe se identifică o varietate de unităţi operative specializate pe diferite operaţiuni privind valorificarea legumelor şi fructelor. Asemenea unităţi operative sînt: centrele de achiziţie, depozitele de repartizare, depozitele de păstrare (silozurile), unităţile de semiindustrializare, unităţile de desfacere cu amănuntul (magazine, chioşcuri, puncte volante etc.).

Unităţile operative nu au contabilitate proprie, dar, la nivelul complexului de legume-fructe, se urmăresc distinct operaţiile de circulaţie a mărfurilor ale acestor unităţi.

În afara unităţilor operative, atît la nivelul complexelor, cît şi la acela al întreprinderii se găsesc serviciile şi birourile funcţionale care constituie împreună aparatul de conducere şi administrativ, aparat ce nu diferă esenţial de cel al altor întreprinderi comerciale.

Ca în orice activitate comercială şi în comerţul de legume-fructe intervin preţurile specifice. **Preţurile de cumpărare** sînt cele pe care întreprinderile sau complexele le plătesc pentru legumele şi fructele sau pentru celelalte mărfuri cumpărate. În cazul legumelor şi fructelor se folosesc preţurile de contractare şi preţurile de achiziţie, iar în cazul celorlalte mărfuri cumpărate, preţurile de producţie sau de livrare.

La preţuri de contractare se efectuează plata legumelor şi fructelor preluate pe bază de contract de la unităţile socialiste (de stat sau cooperatiste) şi de la producătorii individuali. Ele au caracterul unor pre-

Scanned with CamScanner

turi fixate, ferme, maxime și obligatorii pentru ambele părți și sînt stabilite diferențiat pe perioade calendaristice și pe calități. Prețurile de contractare sînt stabilite, de regulă, în condiția „loco-producător", adică întreprinderea pentru legume-fructe trebuie să suporte cheltuielile de transport și manipulare pînă la unitățile operative proprii.

Prețurile de achiziție sînt stabilite sub forma unor prețuri plafon în limita cărora trebuie să se mențină prețurile de achiziție reale, convenite la libera învoială între cele două părți. Prețurile de achiziție sînt stabilite, de regulă, în condiția de livrare „loco-depozit (complex)", adică, producătorul suportă toate cheltuielile de transport-aprovizionare și manipulare. Prețurile de achiziție sînt mai scăzute decît prețurile de contractare. Ele se utilizează pentru plata legumelor și fructelor aprovizionate prin achiziții libere sau pentru preluările de legume-fructe peste cantitățile contractate de la unitățile producătoare.

Mărfurile cumpărate de la întreprinderile industriei alimentare sau de la întreprinderile comerciale cu ridicata, cum sînt de exemplu: băuturi, citrice, unele conserve etc. se decontează la prețul de producție sau la prețul de livrare, care au caracter constant în timpul anului.

Prețurile de vînzare sînt prețurile la care unitățile comerciale din sectorul legume-fructe evaluează mărfurile cu ocazia desfacerii lor. Aceste prețuri apar sub forma prețurilor de livrare și a prețurilor cu amănuntul.

În principal, prețurile de livrare se utilizează pentru vînzările cu ridicata către alte unități socialiste de stat sau cooperatiste, pentru vînzările cu mica ridicată către consumatorii colectivi, pentru mutațiile de legume și fructe între complexele și unitățile întreprinderii sau între întreprinderile de legume-fructe.

Prețurile de livrare sînt prețuri calculate. Ele se obțin în urma unor calculații progresive sau regresive.

În forma progresivă, prețurile de livrare au ca punct de plecare prețurile de cumpărare, la care se adaugă sumele rezultate din aplicarea cotelor de adaos fixe și procentuale. Cotele de adaos fixe sînt stabilite în sumă fixă pe tona de legume (60 lei) sau fructe (95) lei și au ca destinație acoperirea cheltuielilor directe de contractare și achiziție. Cotele procentuale de adaos sînt stabilite diferențiat pentru legume (11%) și fructe (12%) și se aplică la prețul de cumpărare. Sumele calculate prin aplicarea cotelor procentuale de adaos au ca destinație acoperirea cheltuielilor indirecte de contractări și achiziții.

Calculul prețului de livrare după tehnica progresivă al unei tone de mere se face astfel:

— prețul de cumpărare	2 000 lei/t
— adaosul fix	95 lei/t
— adaosul procentual (2 000 × 12%)	240 lei/t
— prețul de livrare	2 335 lei/t

Pentru legumele și fructele ce se vînd din depozitul de păstrare (siloz) se folosește un preț de livrare mai mare cu o cotă de adaos fix în lei pe tona de produse, diferențiat pe feluri de produse și luni calendaristice după cum se poate urmări din figura 8.1.

Scanned with CamScanner

Luna \ Produsul	Ceapă	Rădăcinoase	Alte legume	Fructe
XII	850	470	370	900
I	1 000	600	460	1 000
II	1 050	630	490	1 100
III	1 100	690	520	1 200
IV	1 300	750	610	1 300
V	—	—	—	1 400

Fig. 8.1. Cote fixe de adaos de însilozare a legumelor și fructelor pe tona de produs și luni calendaristice.

În cazul folosirii tehnicii progresive de calcul, determinarea prețului de livrare siloz pentru o tonă de mere, în luna ianuarie, se face astfel:

— prețul de livrare mediu	2 335 lei/t
— cota de adaos fix de însilozare	1 000 lei/t
— prețul de livrare siloz	3 335 lei/t

Calculul prețului de livrare după tehnica regresivă intervine la vînzările cu ridicata către sistemul cooperației de consum și la cele cu mica ridicata către consumatorii colectivi. În această situație se pleacă de la prețul cu amănuntul fixat, din care se deduce o cotă de rabat comercial astfel:

— prețul cu amănuntul	4 000 lei
— rabatul comercial, 15%	600 lei
— prețul de livrare	3 400 lei

Prețurile cu amănuntul se utilizează la vînzarea mărfurilor către populație. Ele sînt prețuri fixate în cataloage și liste de prețuri de către organele competente, sub forma unor prețuri plafon. În limita acestora se stabilesc prețuri cu amănuntul efective prin intermediul cărora se dirijează și se influențează prețurile cu amănuntul ale întregii pieți de legume și fructe.

Prețurile cu amănuntul se stabilesc pe perioade, ținînd seama de sezonalitatea apariției legumelor și fructelor. Ele au la bază propunerile de preț făcute de întreprinderile pentru legume și fructe. Propunerile au în vedere, pe de o parte, prețurile de livrare ale perioadei și, pe de altă parte, cotele de adaos fixe și procentuale diferențiate pentru legume și fructe și dacă produsele au fost obținute în cadrul județului sau în afara județului, așa cum se prezintă în figura 8.2.

Criterii de diferențiere / Cote de adaos	În cadrul județului		În afara județului	
	Legume	Fructe	Legume	Fructe
Fix pe tonă	50 lei	65 lei	100 lei	130 lei
Procentual la prețul de livrare	24%	28%	24%	28%

Fig. 8.2. Cote fixe și procentuale de adaos utilizate la formarea prețurilor cu amănuntul a legumelor și fructelor.

Scanned with CamScanner

Întregul sistem al prețurilor utilizate în sectorul legume-fructe se caracterizează prin variabilitate, ceea ce imprimă unele particularități și în modul de reflectare a influențelor valorice pe care le produc.

8.1. CONTABILITATEA MĂRFURILOR LA CENTRELE DE ACHIZIȚII

8.1.1. OPERAȚIILE CU MĂRFURI LA CENTRELE DE ACHIZIȚII ȘI REFLECTAREA LOR DOCUMENTARĂ

Centrele de achiziții se aprovizionează cu legume și fructe de la întreprinderile agricole de stat și cooperatiste prin livrări directe, și de la țăranii cooperatori prin preluări directe sau preluări prin intermediul achizitorilor.

Legumele și fructele intrate la centrele de achiziții sînt însoțite de documente diferite, în raport cu sursa de aprovizionare, astfel: de la I.A.S. și C.A.P. sînt însoțite de un aviz de expediere; de la cooperatori și producători individuali de un borderou de achiziție. Pentru unitățile agricole socialiste documentele de livrare stau la baza întocmirii formelor de decontare, a facturii. În toate aceste documente se precizează felul și cantitatea produselor cumpărate, prețurile de cumpărare, eventualele avansuri acordate și decontate etc.

Indiferent de sursa de aprovizionare, pentru toate intrările de produse la centrele de achiziție se întocmește în trei exemplare nota de intrare-verificare.

Pe baza notei, a documentelor de intrare se fac înregistrările în evidența operativă gestionară a centrului (fișe de magazie), după care, un exemplar al documentului de intrare se înaintează la contabilitate pentru efectuarea înregistrărilor în conturile analitice și sintetice, un exemplar se remite furnizorului, iar un exemplar se depune la bancă (împreună cu borderoul de achiziție) pentru justificarea sumelor reținute de întreprindere din încasările realizate din vînzări și acordate drept avans în numerar achizitorilor.

Dacă la intrarea legumelor și fructelor la centrele de achiziție se constată diferențe față de documentele de livrare se întocmește o „notă de recepție și constatare de diferențe".

Legumele și fructele intrate la centrele de achiziții pot fi vîndute cu ridicata către alte complexe din cadrul aceleiași întreprinderi județene sau aparținînd unei întreprinderi județene distincte, întocmindu-se, în acest scop, avizul de expediere și factură, sau pot fi distribuite celorlalte unități din cadrul complexului întocmindu-se numai avizul de expediere. Și într-un caz și în celălalt, evaluarea legumelor și fructelor se face la prețul de livrare.

În figura 8.3. se prezintă, în mod concentrat, circuitul și prelucrarea documentelor privind operațiile cu mărfuri la centrele de achiziții.

Scanned with CamScanner

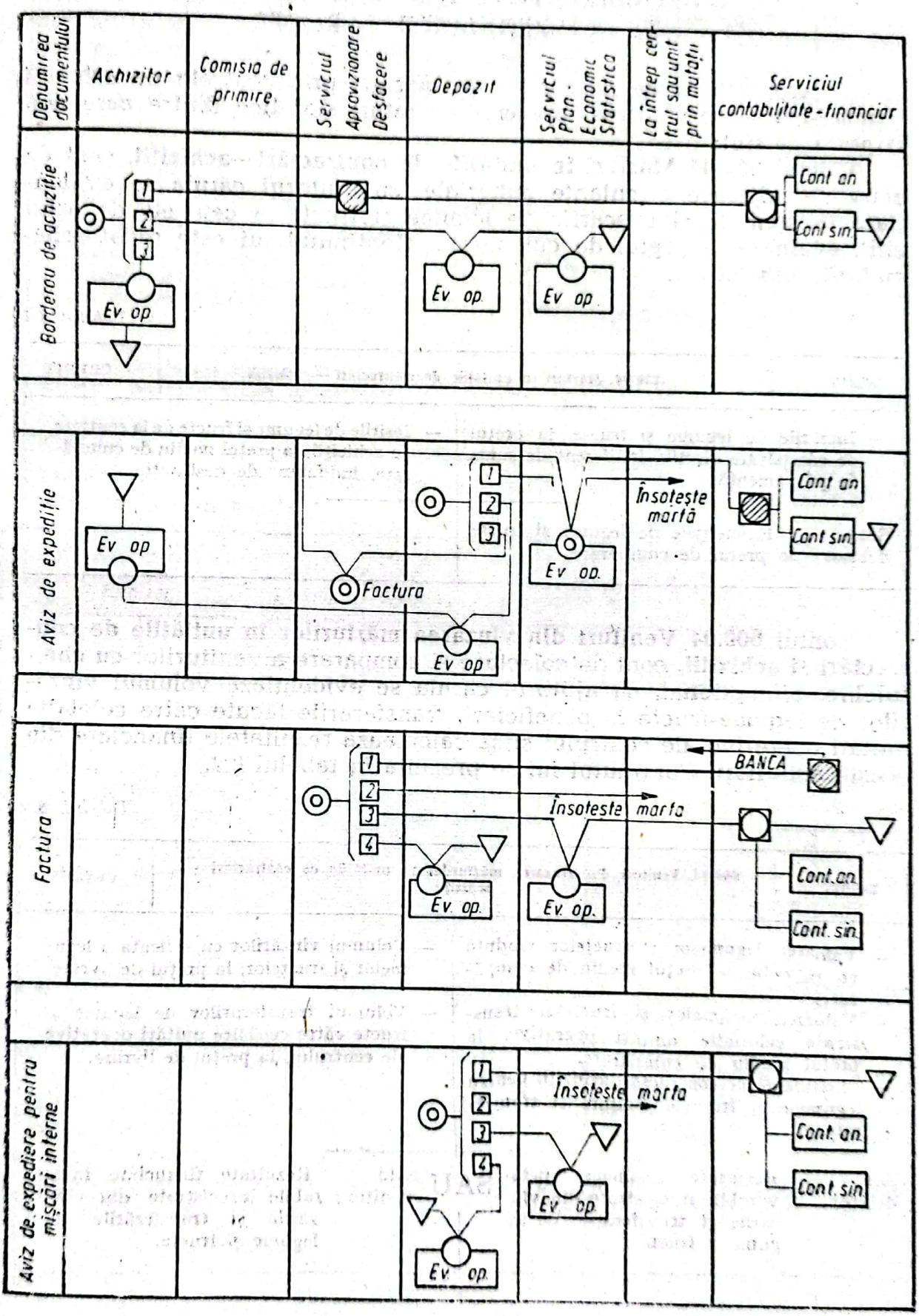


Fig. 8.3. Circuitul și prelucrarea documentelor privind operațiile cu mărfuri la centrele de achiziții.

Scanned with CamScanner

8.1.2. CONTABILITATEA MĂRFURILOR LA CENTRELE DE ACHIZIŢII LEGUME-FRUCTE

Pentru reflectarea mişcărilor de mărfuri prin centrele de achiziţii legume-fructe se folosesc mai multe conturi sintetice dintre care mai importante sînt:

Contul **230.04 Mărfuri în unităţile de contractări—achiziţii,** cont de activ de mijloace circulante materiale, cu ajutorul căruia se evidenţiază existenţele şi mişcările de legume şi fructe la centrele de achiziţii, evaluate la preţul de cumpărare. Conţinutul lui este redat schematic în tabelul 8.1.

Tabelul 8.1

DEBIT	230.04. Mărfuri în unităţile de contractări — achiziţii	CREDIT
— Intrările de legume şi fructe, la preţul de cumpărare efectiv, indiferent de sursa de provenienţă.		— Ieşirile de legume şi fructe de la centrele de achiziţii, la preţul mediu de cumpărare, indiferent de destinaţie.
Soldul debitor: Existenţele de legume şi fructe la preţul de cumpărare.		

Contul **600.04 Venituri din vînzarea mărfurilor în unităţile de contractări şi achiziţii,** cont de colectare şi comparare a veniturilor cu cheltuielile, bifuncţional, cu ajutorul căruia se evidenţiază volumul vînzărilor de legume-fructe la beneficiari, transferările făcute către celelalte unităţi operative ale centrului şi se calculează rezultatele financiare din aceste activităţi. Conţinutul lui se prezintă în tabelul 8.2.

Tabelul 8.2

DEBIT	600.04. Venituri din vînzarea mărfurilor în unităţile de contractări — achiziţii		CREDIT
— Valoarea legumelor şi fructelor vîndute cu ridicata, la preţul mediu de cumpărare. — Valoarea legumelor şi fructelor transferate celorlalte unităţi operative, la preţul mediu de cumpărare. — Cheltuielile de contractări-achiziţii pentru legumele şi fructele vîndute şi transferate.			— Volumul vînzărilor cu ridicata a legumelor şi fructelor, la preţul de livrare. — Volumul transferurilor de legume şi fructe către celelalte unităţi operative ale centrului, la preţul de livrare.
Sold debitor: Rezultate financiare nefavorabile înregistrate din vînzările şi transferările de legume şi fructe.	SAU	Sold creditor:	Rezultate financiare favorabile înregistrate din vînzările şi transferările de legume şi fructe.

De subliniat că, la vînzările de legume şi fructe către complexele de legume-fructe din cadrul aceleiaşi întreprinderi judeţene, în locul contului **400 Clienţi** se foloseşte contul **442 Decontări între subunităţi.**

Scanned with CamScanner

după cum, pentru achiziţiile făcute de la producătorii cooperatori sau individuali se foloseşte contul **411 Decontări cu achizitorii şi producătorii agricoli.** Acesta din urmă este un cont de mijloace circulante în decontare după conţinut şi de activ după funcţiune. Conţinutul lui se prezintă în tabelul 8.3.

Tabelul 8.3

DEBIT	411. Decontări cu achizitorii şi producătorii agricoli	CREDIT
— Drepturile de creanţă pentru sumele încredinţate ca avansuri pentru achiziţii de legume şi fructe.		— Diminuarea drepturilor de creanţă în urma justificării avansurilor cu produsele decontate la preţul de cumpărare efectiv.
Sold debitor: Drepturile de creanţă pentru avansuri nejustificate.		

În ansamblu, reflectarea contabilă a operaţiilor de circulaţie a legumelor şi fructelor prin centrele de achiziţie poate fi reprezentată schematic ca în figura 8.4.

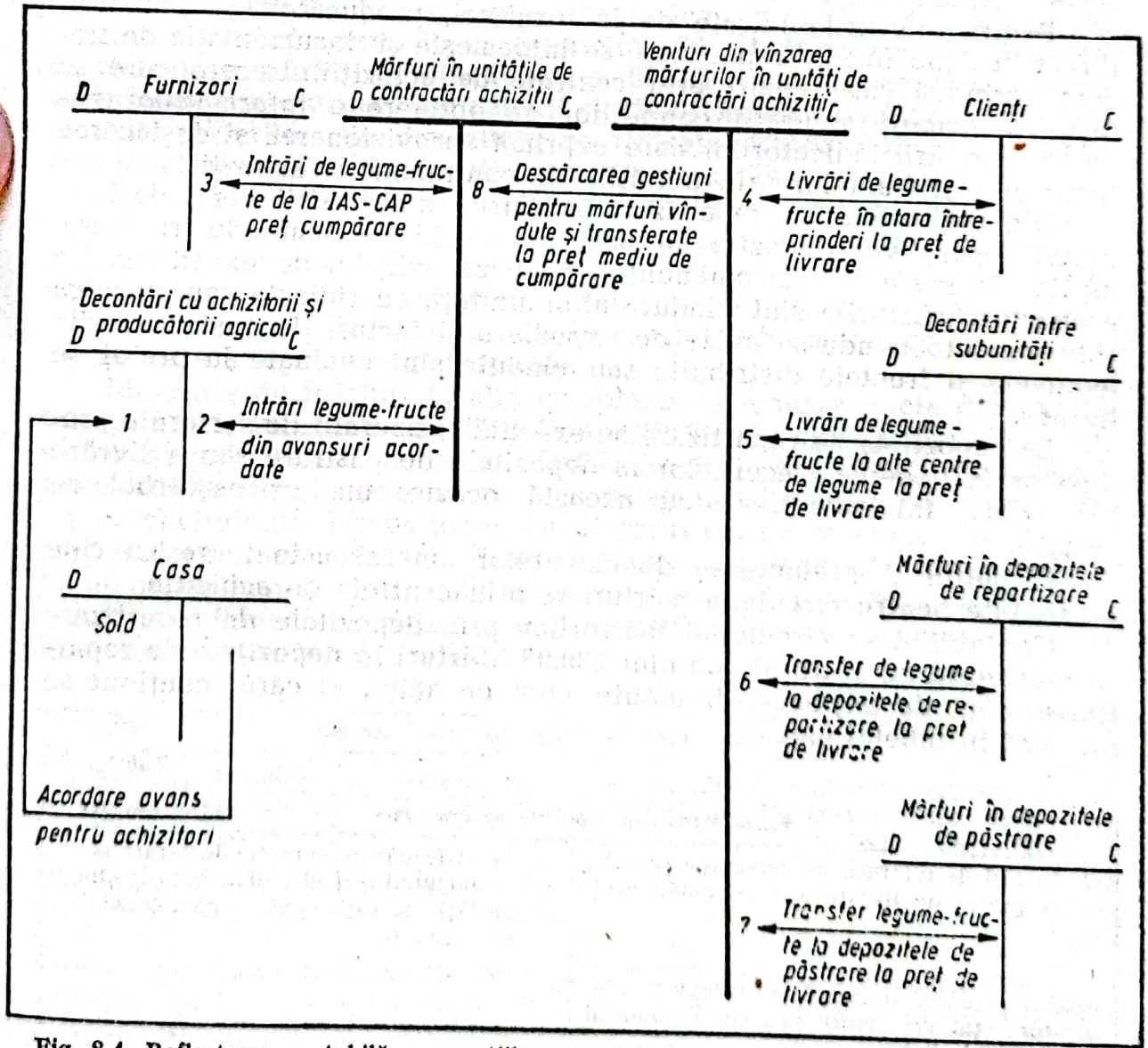


Fig. 8.4. Reflectarea contabilă a operaţiilor cu mărfuri la centrele de achiziţii legume-fructe.

Scanned with CamScanner

8.2. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR CU MĂRFURI LA DEPOZITELE DE REPARTIZARE

8.2.1. CONTABILITATEA SINTETICĂ A OPERAȚIILOR CU MĂRFURI LA DEPOZITELE DE REPARTIZARE

La depozitele de repartizare mărfurile intră de la centrele de achiziție sau de la furnizori. De la furnizorii unități socialiste producătoare de legume și fructe, alte întreprinderi județene pentru legume-fructe etc. mărfurile vin însoțite de avize de expediție, note de livrare, facturi, în timp ce mărfurile sosite de la centrele de achiziții sînt însoțite de facturi interne.

La intrarea mărfurilor în depozitele de repartizare se întocmesc note de intrare-verificare, în care legumele și fructele sînt evaluate atît la prețurile de cumpărare cît și la prețurile de livrare stabilindu-se distinct suma adaosurilor fixe și procentuale.

Dacă mărfurile intrate sînt mărfuri nespecifice (adică nu sînt legume și fructe), se evaluează la prețul cu amănuntul și prețul de livrare, fiind stabilit și rabatul comercial.

Pentru mărfurile intrate de la furnizori, producători și achizitori direct în depozitul de repartizare se întocmește și documentația de trecere scriptică (în tranzit) prin centrele de achiziții, trecere care se face cu scopul asigurării condițiilor de obținere a informațiilor necesare formării indicatorilor care exprimă aprovizionarea și desfacerea legumelor și fructelor prin unitățile de contractări și achiziții.

Din depozitele de repartizare mărfurile sînt distribuite celorlalte unități operative: depozite de păstrare, secții de semiindustrializare, unități de desfacere cu amănuntul, pe baza avizului de expediere. De asemenea, mărfurile sînt vîndute altor unități, cu ridicata sau cu mica ridicata, întocmindu-se avize de expediere și facturi. În toate cazurile legumele și fructele distribuite sau vîndute sînt evaluate la prețul de livrare.

La depozitele de repartizare se execută și operații de sortare a produselor în vederea trecerii lor la depozitele de păstrare sau a livrării la export, întocmindu-se, cu această ocazie, un proces-verbal de sortare.

Circuitul și prelucrarea documentelor sînt asemănătoare cu cele prezentate pentru circulația mărfurilor prin centrele de achiziție.

Contabilitatea circulației mărfurilor prin depozitele de repartizare se realizează cu ajutorul contului **230.03 Mărfuri în depozitele de repartizare**, cont de mijloace circulante, cont de activ, al cărui conținut se prezintă în tabelul 8.4.

Tabelul 8.4

DEBIT	230.03. Mărfuri în depozitele de repartizare	CREDIT
— Intrări de mărfuri, indiferent pe ce cale, la prețul de livrare sau cu amănuntul.		— Ieșiri de mărfuri la prețul de livrare sau cu amănuntul al zilei, distribuite la alte unități operative ale complexului sau vîndute.
Sold debitor: Stocul de mărfuri evaluat la prețul de livrare sau cu amănuntul al zilei.		

Scanned with CamScanner

După cum se observă, spre deosebire de principiile cunoscute de evaluare, în acest cont mărfurile sînt evaluate la două preţuri: preţul cu amănuntul şi preţul de livrare. Aceasta se explică prin aceea că mărfurile care trec prin depozitele de repartizare sînt formate, pe de o parte, din legume şi fructe, care se evaluează la preţul de livrare şi, pe de altă parte, din mărfuri nespecifice, aprovizionate din industrie, care se evaluează la preţul cu amănuntul. Din aceste motive apare şi se foloseşte şi contul de rabat comercial, dar numai pentru o parte din valoarea mărfurilor înregistrate în contul de mărfuri corespunzător.

Pentru mărfurile intrate în depozitul de repartizare, direct de la producători şi achizitori se folosesc, în primul rînd, conturile **230.04 Mărfuri în unităţile de contractări şi achiziţii** şi **600.04 Venituri din vînzarea mărfurilor prin unităţile de contractări-achiziţii** şi numai după aceea contul **230.03 Mărfuri în depozitele de repartizare.**

Evidenţa distribuirii mărfurilor către celelalte unităţi operative ale complexelor de valorificare legume-fructe, se face fără intervenţia conturilor de venituri, prin corespondenţa directă între conturile de mărfuri.

Vînzările cu ridicata sau cu mica ridicată a mărfurilor din depozitele de repartizare sînt transferate scriptic la conturile de mărfuri specifice **230.01 Mărfuri în depozitele cu ridicata** şi **231.01 Mărfuri în unităţile cu amănuntul.** Apoi se înregistrează vînzarea cu ridicata sau cu mica ridicată, utilizînd conturile caracteristice **600.01 Venituri din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite, 600.02 Venituri din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor, 400 Clienţi** şi **239.01 Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din depozitele cu ridicata, 239.03 Rabat sau adaos comercial aferent mărfurilor din unităţile cu amănuntul,** după caz.

Această trecere scriptică a mărfurilor prin conturile specifice circulaţiei cu ridicata, cu amănuntul sau prin centrele de achiziţie, se face cu scopul obţinerii datelor pentru calcularea indicatorilor specificii fiecărei forme de circulaţie a mărfurilor la nivelul întreprinderii de legume-fructe şi, prin centralizare, la nivelul subramurei comerciale de valorificare a legumelor şi fructelor.

Mutaţiile de mărfuri la alte complexe de legume-fructe din cadrul întreprinderii judeţene, sau la cele aparţinînd de alte întreprinderi din sistem se evidenţiază în contul **600.07 Venituri din mutaţii de mărfuri între unităţi.** Acesta este un cont de colectare şi comparare a veniturilor cu cheltuielile, bifuncţional, cu ajutorul căruia se evidenţiază volumul mutaţiilor de mărfuri către celelalte complexe ale întreprinderii judeţene de legume-fructe sau către cele ale altor întreprinderi, cît şi rezultatele financiare obţinute din această activitate. Conţinutul contului se prezintă în tabelul 8.5.

Tabelul 8.5

DEBIT	600.07. Venituri din mutaţii de mărfuri între unităţi	CREDIT
— Valoarea legumelor şi fructelor transferate la celelalte unităţi (complexe) de legume-fructe la preţul mediu de livrare. — Cheltuielile de contractare-achiziţie pentru legumele şi fructele transferate.	— Mutaţiile de mărfuri la celelalte complexe de legume-fructe ale întreprinderii sau la complexele altor întreprinderi, la preţul de livrare.	
Sold debitor: Rezultate nefavorabile din operaţiile de mutare a legumelor şi fructelor.	SAU	Sold creditor: Rezultate favorabile din operaţiile de mutare a legumelor şi fructelor.

Scanned with CamScanner

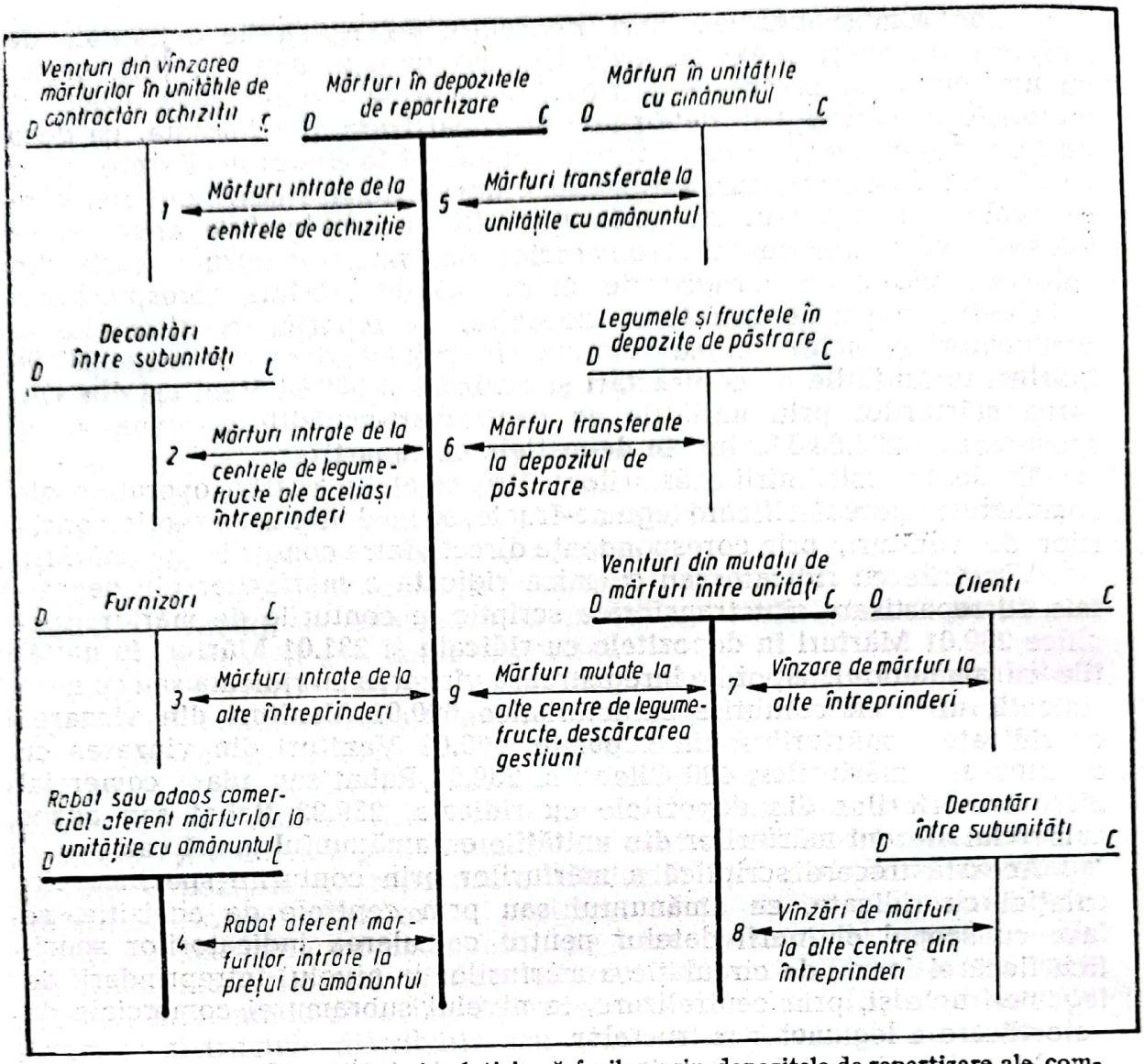


Fig. 8.5. Reflectarea contabilă a circulației mărfurilor prin depozitele de repartizare ale complexelor de legume-fructe.

Contabilitatea circulației mărfurilor prin depozitele de repartizare ale complexului de legume-fructe se prezintă în figura 8.5.

8.2.2. CONTABILITATEA ANALITICĂ A MĂRFURILOR LA DEPOZITELE DE REPARTIZARE

Evidența analitică a legumelor și fructelor din depozitele de repartizare se ține atît cantitativ la depozit, de către gestionar cu ajutorul fișelor de magazie, cît și cantitativ-valoric la contabilitate.

La contabilitate, contul **230.03 Mărfuri în depozitele de repartizare** este desfășurat pe următoarele conturi analitice:

— **230.03.01. Legume și fructe proaspete în depozitele de repartizare,** în care se înregistrează existența și mișcarea produselor la prețul de cumpărare. În cadrul acestuia se deschid analitice pe depozite și gestiuni urmărite global-valoric, folosind fișe cantitativ-valorice;

— **230.03.2. Adaos de achiziții aferent legumelor și fructelor din depozitele de repartizare,** în care se înregistrează global-valoric, adaosul

Scanned with CamScanner

de achiziție pentru toate intrările de mărfuri indiferent de sursa de proveniență. Necesitatea acestui cont rezultă din faptul că pentru mărfurile din depozitul de repartizare nu există un cont distinct de rabat cu toate că este necesar să se cunoască cît din prețul de livrare folosit pentru evaluarea mărfurilor este reprezentat de prețul de cumpărare și cît de adaosul de achiziții. Ca urmare, contul sintetic a fost structurat în analitic pe cele două elemente formative ale prețului de livrare.

— **230.03.3. Mărfuri nespecifice în depozitele de repartizare,** în care se ține evidența existenței și mișcării celorlalte mărfuri din depozitele de repartizare, mărfuri ce sînt evaluate la prețuri cu amănuntul. Acest analitic se desfășoară în continuare de asemenea, global-valoric pe depozite și gestiuni și respectiv cantitativ-valoric pe feluri de mărfuri.

La contul analitic **230.03.1 Legume și fructe proaspete în depozitele de repartizare** evaluarea stocului și fluxului de mărfuri se face după metoda prețului zilei.

8.3. OPERAȚIILE CU MĂRFURI ALE DEPOZITELOR DE PĂSTRARE ȘI REFLECTAREA LOR CONTABILĂ

La depozitul de păstrare legumele și fructele pot intra prin distribuire de la centrele de achiziție și de la depozitele de repartizare. În ambele situații mărfurile sînt însoțite și recepționate folosindu-se avizul de expediere în care sînt evaluate la prețul de livrare. Dacă mărfurile intră la depozitul de păstrare direct de la furnizori (unități agricole producătoare, alte întreprinderi pentru legume și fructe) sînt însoțite de avize de expediere și factură pe care se consemnează recepția.

Cu ocazia însilozării produselor la depozit se întocmește un proces-verbal de însilozare, iar dacă produsele sînt supuse unor sortări se întocmește un proces-verbal de sortare. Aceste documente descriu un circuit și sînt prelucrate asemănător celor prezentate pentru centrele de achiziție.

La depozitele de păstrare, legumele și fructele sînt păstrate în condiții care asigură un timp îndelungat calitățile lor și aprovizionarea ritmică a populației cu legume și fructe proaspete. Din timp în timp se fac sortări și condiționări ale legumelor și fructelor din siloz, cu care ocazie se întocmesc procese-verbale de sortare.

Legumele și fructele din depozitele de păstrare sînt distribuite, în cea mai mare parte, unităților de desfacere cu amănuntul ale complexului de legume-fructe pe bază de facturi interne sau livrate altor beneficiari pe baza avizului de expediție și a facturii.

Pentru contabilitatea sintetică a existenței și mișcărilor mărfurilor din depozitul de păstrare se utilizează contul **230.05. Legume și fructe în depozitele de păstrare,** cont de mijloace circulante materiale, cont de activ. Conținutul lui este redat în tabelul 8.6.

Tabelul 8.6

DEBIT	230.05. Legume și fructe în depozitele de păstrare	CREDIT
— Intrarea legumelor și fructelor în siloz, la prețul de livrare.		— Ieșirea de legume și fructe din siloz, evaluate la prețul mediu de livrare
Sold debitor: Stocul de legume și fructe din siloz evaluat la prețul de livrare.		

Scanned with CamScanner

Legumele şi fructele intrate în depozitul de păstrare direct de la unităţile producătoare sînt evidenţiate iniţial cu ajutorul conturilor **230.04 Mărfuri în unităţile de contractări-achiziţii** şi **600.04 Venituri din vînzarea mărfurilor prin unităţile de contractări-achiziţii** şi numai după aceea la contul **230.05 Legume şi fructe în depozitele de păstrare.**

Livrarea mărfurilor din depozitul de păstrare, indiferent pentru ce scop, se reflectă întotdeauna cu ajutorul contului **600.08 venituri din activitatea de însilozare a legumelor şi fructelor,** cont de colectare şi comparare a veniturilor cu cheltuielile, bifuncţional. Prin intermediul acestui cont se evidenţiază, pe de o parte, volumul desfacerilor la preţul de livrare siloz şi pe de altă parte, rezultatele financiare din activitatea de însilozare a legumelor şi fructelor. Conţinutul acestui cont este prezentat în tabelul 8.7.

Tabelul 8.7

DEBIT	600.08. Venituri din activitatea de însilozare a legumelor şi fructelor		CREDIT
— Volumul mărfurilor vîndute sau distribuite din siloz, la preţul mediu de livrare. — Cheltuielile de însilozare aferente mărfurilor vîndute şi distribuite.		— Volumul mărfurilor vîndute şi distribuite din depozitul de păstrare, la preţul de livrare-siloz.	
Sold debitor: Rezultate financiare nefavorabile din activitatea de însilozare a legumelor şi fructelor.	SAU	Sold creditor: Rezultate financiare favorabile din activitatea de însilozare a legumelor şi fructelor.	

Schema de ansamblu a contabilităţii sintetice a circulaţiei mărfurilor prin depozitele de păstrare este prezentată în figura 8.6.

Evidenţa operativă a legumelor şi fructelor din depozitul de păstrare se realizează cantitativ, pe produse, sortimente şi calităţi cu ajutorul fişelor de magazie.

Contabilitatea analitică se realizează după metoda inventarului permanent, cantitativ-valoric, deschizîndu-se conturi analitice (fişe) global-valorice pe depozite şi gestiuni, iar în cadrul acestora conturi (fişe) cantitativ-valorice pe feluri de produse, sortimente şi calităţi.

Evaluarea intrărilor de legume şi fructe se face la preţul de livrare al zilei, în mod distinct pentru fiecare lot intrat, iar evaluarea ieşirilor de legume şi fructe se face la preţul mediu de livrare calculat în ziua livrării.

8.4. OPERAŢIILE CU MĂRFURI LA UNITĂŢILE DE DESFACERE CU AMĂNUNTUL ŞI REFLECTAREA LOR CONTABILĂ

Unităţile de desfacere cu amănuntul ale complexelor de legume şi fructe desfăşoară aceleaşi activităţi ca şi cele ale întreprinderilor comerciale cu amănuntul, adică, în esenţă, operaţiuni de aprovizionare şi vînzare a mărfurilor.

Majoritatea mărfurilor comercializate sînt de natura legumelor şi fructelor. Ele sînt aprovizionate în special de la celelalte unităţi operative ale complexului: centre de achiziţie, depozite de repartizare, depo-

Scanned with CamScanner

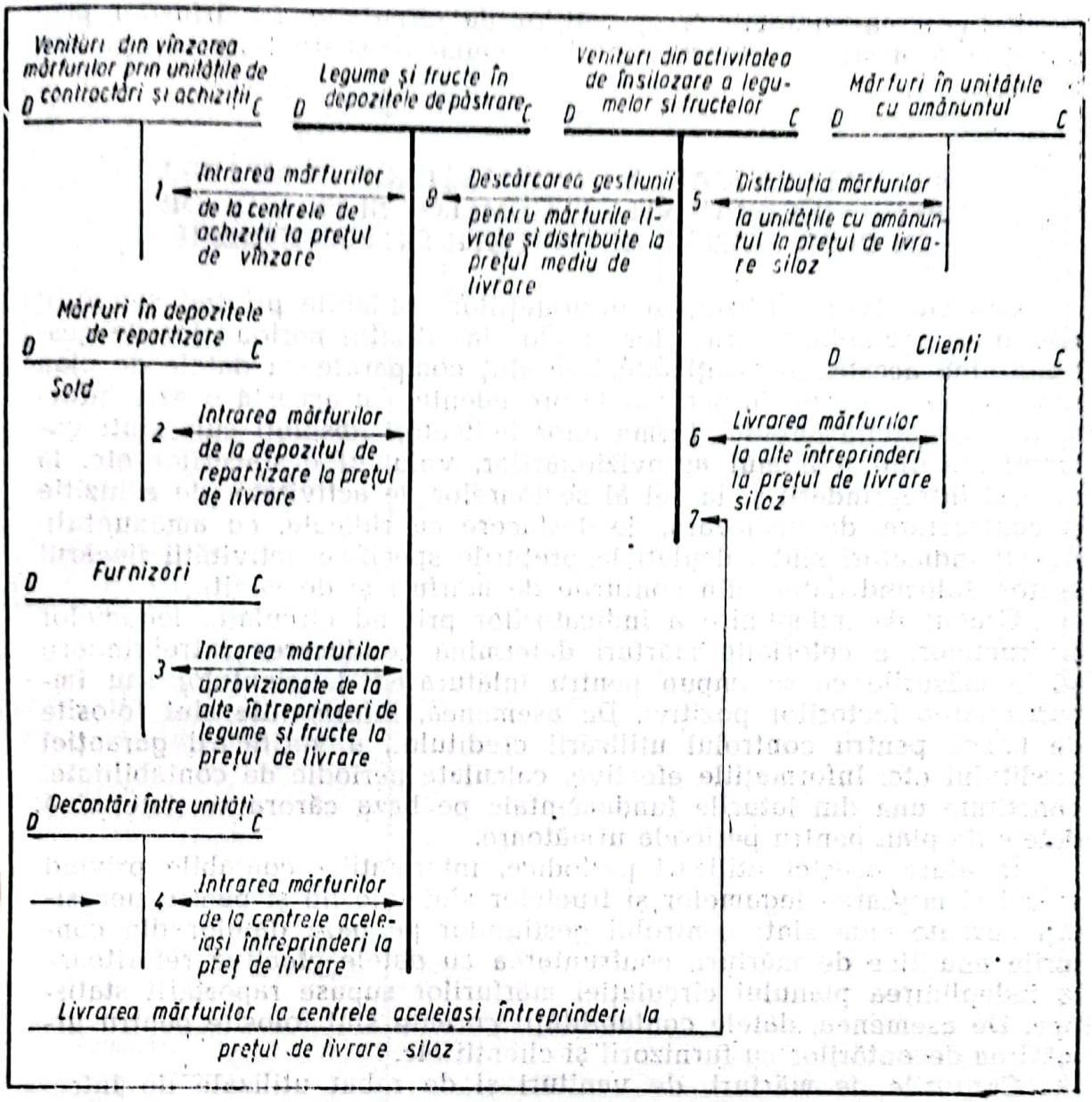


Fig. 8.6. Contabilitatea sintetică a circulaţiei mărfurilor prin depozitele de păstrare.

zite de păstrare, secţii de semiindustrializare, dar şi direct de la furnizori. În consecinţă, mărfurile sînt însoţite de avize de expediere pe care se consemnează primirea lor în unităţile de desfacere cu amănuntul. În documentele de însoţire şi de intrare mărfurile sînt evaluate la preţul cu amănuntul şi preţul de livrare, precizîndu-se şi rabatul comercial aferent.

Datele din aceste documente sînt înscrise zilnic, de către gestionarul unităţii, în raportul de gestiune sau în registrul pentru evidenţa operativă a fiecărei unităţi de desfacere. Apoi, documentele se înaintează la contabilitatea complexului de legume-fructe, unde, după prelucrarea necesară, se înregistrează în conturile analitice de mărfuri (ţinute global valoric pe gestiuni) şi în conturile sintetice corespunzătoare.

Conturile sintetice utilizate pentru reflectarea operaţiunilor de intrare şi de vînzare a mărfurilor la unităţile cu amănuntul nu sînt specifice şi au fost tratate la capitolul 6.

Scanned with CamScanner

Reflectarea contabilă a operațiilor de circulație a mărfurilor prin unitățile de desfacere cu amănuntul a legumelor și fructelor este redată în figura 8.7.

8.5. VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR CONTABILE PRIVIND CIRCULAȚIA LEGUMELOR ȘI FRUCTELOR ÎN CONDUCEREA ACTIVITĂȚII ÎNTREPRINDERII

Cea mai largă utilizare a informațiilor contabile privind stocul și mișcarea legumelor și fructelor are loc la sfîrșitul perioadelor de gestiune cînd aceste informații efective sînt comparate cu datele de plan sau cu cele realizate în perioadele precedente. Cu această ocazie informațiile contabile îmbracă forma unor indicatori absoluți cum sînt: volumul stocului, volumul aprovizionărilor, volumul desfacerilor etc. la nivelul întreprinderii și la cel al sectoarelor de activitate (de achiziție și contractare, de însilozare, de desfacere cu ridicata, cu amănuntul). Acești indicatori sînt calculați la prețurile specifice activității fiecărui sector, folosind datele din conturile de mărfuri și de venituri.

Gradul de îndeplinire a indicatorilor privind circulația legumelor și fructelor, a celorlalte mărfuri determină conducerea întreprinderii să ia măsurile ce se impun pentru înlăturarea deficiențelor sau impulsionarea factorilor pozitivi. De asemenea, informațiile sînt folosite de bancă pentru controlul utilizării creditului, a verificării garanției creditului etc. Informațiile efective, calculate periodic de contabilitate, constituie una din laturile fundamentale pe baza cărora se determină datele de plan pentru perioada următoare.

În afara acestei utilizări periodice, informațiile contabile privind stocul și mișcarea legumelor și fructelor sînt folosite și pentru necesități curente cum sînt: controlul gestiunilor pe baza datelor din conturile analitice de mărfuri, confruntarea cu datele efective referitoare la îndeplinirea planului circulației mărfurilor supuse raportării statistice. De asemenea, datele contabilității curente sînt folosite pentru urmărirea decontărilor cu furnizorii și clienții etc.

Conturile de mărfuri, de venituri și de rabat utilizate de întreprinderile și complexele de legume și fructe furnizează date și informații pentru obținerea altor informații de sinteză și indicatori de maximă importanță. Astfel, soldurile conturilor de venituri, reflectînd rezultatele financiare obținute în domeniile de activitate, verigile organizatorice ale complexelor sau întreprinderilor de legume-fructe permit, pe de o parte, cunoașterea și aprecierea eficienței activității acestora, și, pe de altă parte, contribuie la calcularea rezultatelor financiare finale ale întreprinderii.

De asemenea, datele din conturile prezentate sînt folosite în corelație cu datele din alte conturi pentru calcularea și analiza unor indicatori cum sînt: stocul mediu al mijloacelor circulante, viteza de rotație a mijloacelor circulante, fondul de retribuție la 1 000 lei desfacere cheltuieli de achiziții-contractări la 1 000 lei desfacere etc. Pe baza acestor indicatori, a dinamicii lor, conducerea întreprinderilor de legume-fructe adoptă decizii de maximă importanță cum sînt cele cu privire la dirijarea procesului de aprovizionare și desfacere, controlul mărimii stocurilor, structura mărfurilor vîndute, repartizarea și utilizarea eficientă a mijloacelor materiale și bănești etc.

Scanned with CamScanner

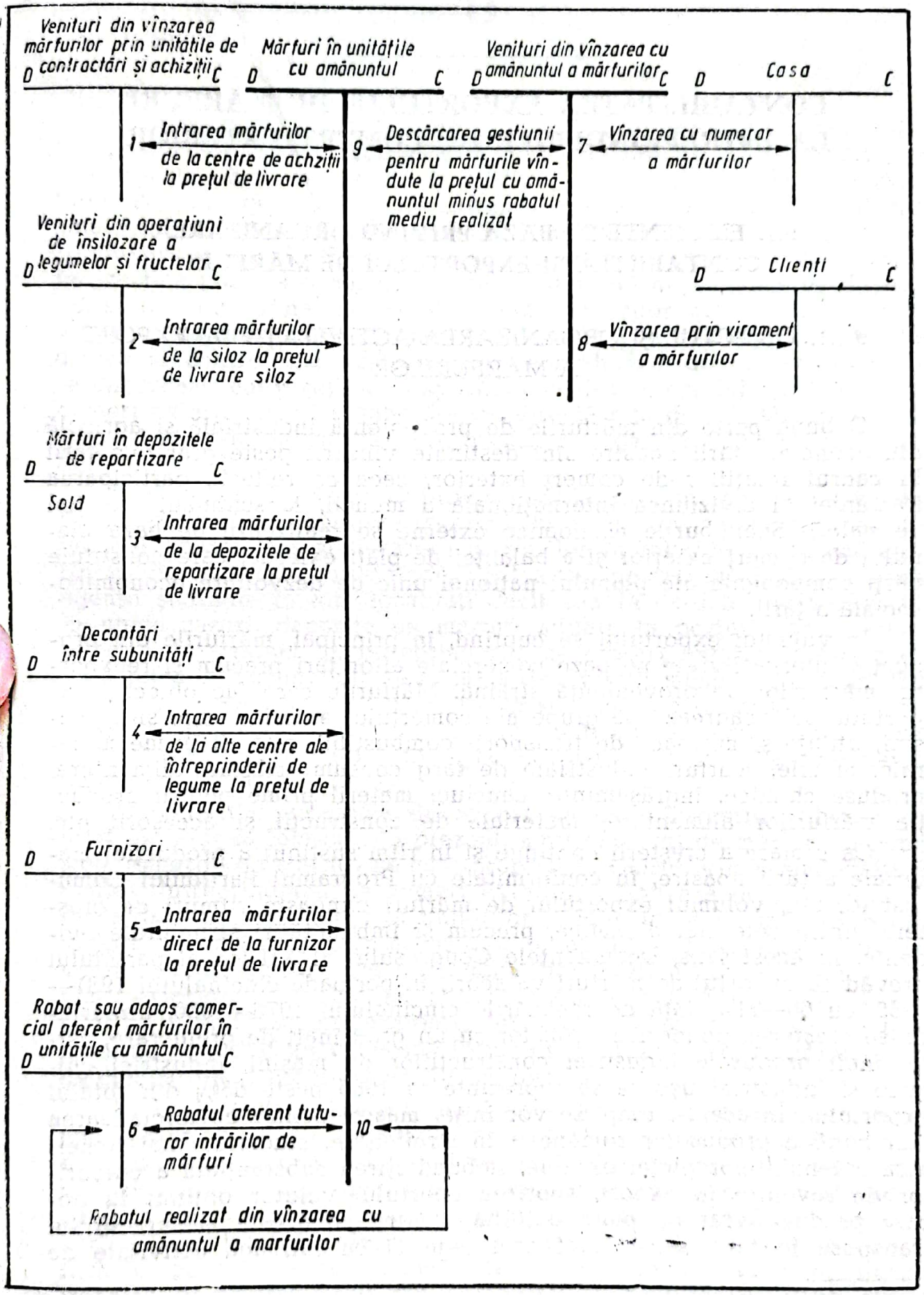


Fig. 8.7. Reflectarea contabilă a operațiunilor de circulație a mărfurilor prin unitățile de desfacere cu amănuntul.

Scanned with CamScanner

9

CONTABILITATEA EXPORTULUI DE MĂRFURI LA ÎNTREPRINDERILE DE COMERȚ EXTERIOR

9.1. ELEMENTE DE BAZĂ PRIVIND ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII EXPORTULUI DE MĂRFURI

9.1.1. OBIECTUL ȘI ORGANIZAREA ACTIVITĂȚII DE EXPORT A MĂRFURILOR

O bună parte din mărfurile de proveniență industrială și agricolă din economia țării noastre sînt destinate vînzării peste granițele țării în cadrul relațiilor de comerț exterior, ceea ce reflectă participarea României la diviziunea internațională a muncii, la schimbul mondial de valori. Schimburile economice externe se realizează pe baza planului de comerț exterior și a balanței de plăți externe, care constituie părți componente ale planului național unic de dezvoltare economico-socială a țării.

În volumul exportului se cuprind, în principal, mărfurile din producția internă livrate pe baze comerciale altor țări precum și reexportul mărfurilor de proveniență străină. Mărfurile care fac obiectul exportului se încadrează pe grupe ale comerțului exterior, cum sînt: mașini, utilaje și mijloace de transport; combustibil, materii prime minerale, metale; mărfuri industriale de larg consum; mărfuri alimentare; produse chimice, îngrășăminte, cauciuc; materii prime pentru producția mărfurilor alimentare; materiale de construcții și accesorii etc.

Ca urmare a creșterii continue și în ritm susținut a producției materiale a țării noastre, în conformitate cu Programul Partidului Comunist Român, volumul exportului de mărfuri cunoaște ritmuri de creștere dintre cele mai dinamice, precum și îmbunătățiri structurale evidente. În acest sens, Documentele Congresului al XII-lea al partidului prevăd că exportul de mărfuri va spori, în perioada cincinalului 1981—1985, cu 60—71% față de realizările cincinalului 1976—1980, urmărindu-se creșterea ponderii mărfurilor cu un grad înalt de prelucrare, astfel încît produsele industriei construcțiilor de mașini, industriei chimice și industriei ușoare să reprezinte în 1985 peste 65% din totalul exportului. În același timp, se vor iniția măsuri pentru comercializarea mai bună a produselor românești în străinătate, studierea mai temeinică a tendințelor pieței externe, îmbunătățirea substanțială a cursurilor de revenire la export, sporirea aportului valutar obținut la fiecare produs livrat pe piața externă. Pentru ca aceste măsuri să fie transpuse în fapt, s-a statuat prin lege 1) ca întreaga activitate de

---

[1] *Legea nr. 12/1980* pentru întărirea autoconducerii muncitorești și autogestiunii economico-financiare și valutare în activitatea de comerț exterior și cooperare economică internațională.

Scanned with CamScanner

comerț exterior să fie organizată și desfășurată potrivit principiilor autoconducerii muncitorești și autogestiunii economico-financiare și valutare, astfel încît producția pentru export să fie sporită, diversificată și adaptată la cerințele pieței, iar resursele valutare gospodărite cît mai rațional.

Activitatea de export a mărfurilor se înfăptuiește, în cea mai mare parte, de către întreprinderile de comerț exterior (I.C.E.), care sînt specializate de obicei pe grupe de mărfuri ce constituie obiectul exportului. Pe plan general, aceste întreprinderi se încadrează în sistemul comercial al Ministerului Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale (M.C.E.C.E.I.) care, în calitate de organ central ce aplică în practică politica economică externă stabilită de conducerea de partid și de stat, urmărește realizarea schimburilor comerciale în conformitate cu prevederile de plan și în condiții de eficiență maximă, îndrumă și controlează activitatea întreprinderilor de comerț exterior, le eliberează autorizații de export. În același timp, întreprinderile de comerț exterior au și o subordonare directă față de ministerele economice, centralele industriale, alte organe și organizații centrale sau față de M.C.E.C.E.I.

În structura lor internă, întreprinderile de comerț exterior dispun de compartimente operative (servicii, birouri) care au atribuții de negociere, contractare și livrare a mărfurilor în relațiile cu străinătatea. Unele dintre aceste întreprinderi pot avea, pe teritoriul țării noastre, agenții și filiale în alte localități decît cea în care își au sediul, iar în unele cazuri, depozite de mărfuri situate în porturi sau la vama terestră. În străinătate, întreprinderile de comerț exterior pot dispune de o rețea de comercializare formată din: filiale, sucursale, birouri tehnico-comerciale, expoziții permanente și magazine de desfacere, depozite de mărfuri etc. Toate aceste subunități sînt organizate, de obicei, potrivit principiului autogestiunii economice interne, fără a avea personalitate juridică.

Modalitățile principale de export pe care întreprinderile de comerț exterior le folosesc, în prezent, sînt: exportul de mărfuri în comision, exportul de mărfuri pe cont propriu. În cadrul primei modalități de export, întreprinderea de comerț exterior acționează pe piața externă în calitate de comisionar al unităților producătoare de mărfuri pentru export, beneficiind pentru aceasta de o cotă de comision care formează venitul ei. În cadrul celei de a doua modalități, întreprinderea de comerț exterior, acționînd pe cont propriu, cumpără mai întîi mărfurile de la unitățile producătoare, iar apoi le comercializează pe piața externă, realizînd un venit sub forma diferenței nete între prețul intern de cumpărare și prețul extern de vînzare.

La baza desfășurării activității de export a întreprinderilor de comerț exterior se află planul lor de export ca parte a planului de comerț exterior, precum și bugetul de venituri și cheltuieli. Derularea propriu-zisă a activității de export a mărfurilor are loc în conformitate cu prevederile contractelor încheiate de către aceste întreprinderi cu partenerii externi și interni. Astfel, întreprinderile de comerț exterior încheie, pe de o parte, „contracte comerciale de vînzare internațională" cu diverse firme din străinătate în calitate de clienți externi și pe de altă parte, „contracte economice de export pe bază de comision", precum și „contracte economice de export pe cont propriu" (cînd

Scanned with CamScanner

este cazul) cu unităţile producătoare de mărfuri pentru export în calitate de furnizori interni.

Elementele esenţiale pe care le cuprind aceste două categorii de contracte — obiect, cantitate, calitate, termene de livrare, garanţii de calitate etc. — trebuie să fie identice şi corelate în fiecare caz, fapt ce condiţionează derularea contractelor într-o strînsă sincronizare. De asemenea, în scopul prestării serviciilor necesare exportului de mărfuri, întreprinderile de comerţ exterior exportatoare stabilesc relaţii contractuale, după caz, fie cu Întreprinderea de comerţ exterior pentru transporturi şi expediţii internaţionale — ROMTRANS —, care execută expedierea mărfurilor în trafic internaţional feroviar, rutier, aerian şi combinat, formalităţile vamale şi cele de asigurare, fie cu Întreprinderea de navlosire, agenturare şi aprovizionare cu nave — NAVLOMAR —, care execută navlosirea (luarea cu chirie) de nave româneşti şi străine pentru asigurarea tonajului corespunzător mărfurilor ce se exportă. Aceste întreprinderi prestatoare de servicii pentru export au calitatea de creditori pentru întreprinderile de comerţ exterior.

Tipurile de relaţii ce se stabilesc între întreprinderile de comerţ exterior şi clienţii lor externi, ţinînd seama de valuta folosită pentru efectuarea plăţilor, sînt în număr de trei, după cum urmează: a) relaţia de cliring ţări socialiste, numită şi relaţia EST, incluzînd schimburile de mărfuri cu ţările socialiste care se plătesc în ruble sau în alte valute cu decontare în cliring[1]; b) relaţia devize libere, numită şi relaţia VEST I, care cuprinde toate operaţiunile efectuate cu plata în devize liber convertibile, indiferent de ţara plătitoare, precum şi cele efectuate cu ţările ale căror clearinguri se reglează periodic în valută străină prin care se confirmă dreptul beneficiarului lor de a obţine o anumită cantitate în devize dintr-o altă ţară; c) relaţia de cliring ţări nesocialiste cu plata în devize de cliring, cu excepţia celor ale căror clearinguri se reglează periodic în devize libere, care se mai numeşte şi relaţia VEST II. De precizat faptul că, în categoria devizelor liber convertibile se cuprind cele care se exprimă, de exemplu, în: dolari SUA, mărci vest-germane, franci elveţieni florini olandezi, franci francezi, coroane suedeze, dolari canadieni, lire sterline, lire italiene etc. Formele principale în care se prezintă devizele sînt: cambia[2], biletul la ordin, cecul, ordinul de plată.

Formele principale de decontare internaţională utilizate în legătură cu încasarea contravalorii mărfurilor exportate, sînt: decontarea prin incasso documentar, decontarea prin acreditiv documentar. Decontarea prin incasso documentar constituie principala formă de decontare internaţională folosită mai ales în relaţiile de export a mărfurilor în ţările socialiste. Ea constă în încasarea de către întreprinderea de comerţ exterior exportatoare a contravalorii mărfurilor exportate pe baza documentelor de livrare la export, depuse la Banca Română de Comerţ Exterior şi acceptate la plată de către importator. Decontarea prin acre-

---

[1] *Cliring* este sistemul de decontare între state prin intermediul băncilor, presupunînd compensarea reciprocă a creanţelor şi obligaţiilor întreprinderii ce participă la acordul de cliring.

[2] *Cambia (trata)* este un ordin scris, necondiţionat, dat de o persoană numită trăgător (exportatorul) unei alte persoane numită tras (importatorul) de a plăti o sumă de bani unei terţe persoane numită beneficiar (de obicei o bancă).

Scanned with CamScanner

ditiv documentar se folosește îndeosebi în relațiile de export a mărfurilor în țările capitaliste, atunci cînd nu există certitudinea deplină a încasării contravalorii acestor mărfuri (client rău platnic). Această formă de decontare presupune, de regulă, obținerea de către clientul extern a unui credit bancar și transferarea sumei corespunzătoare de către banca din străinătate la Banca Română de Comerț Exterior pentru a fi ținută un timp la dispoziția exportatorului (I.C.E.), care o poate încasa în momentul livrării mărfurilor și a depunerii documentelor de livrare la această bancă.

Sistemul de indicatori economico-financiari ce caracterizează, sub aspect cantitativ și calitativ, activitatea de export a întreprinderilor de comerț exterior, cuprinde, în principal: volumul exportului de mărfuri în comision exprimat în lei și în valută pe relații, cu subdiviziunile: export cu plata la vedere și pe credit cu termen pînă la un an, export pe credit cu termen de peste un an; volumul exportului de mărfuri pe cont propriu cu plata imediată exprimat în lei și în valută pe relații; mărimea prețului extern de vînzare în valută și în lei; cursul de revenire la export; mărimea și natura diferențelor de curs comercial pe relații; aportul valutar; beneficiul în valută etc.

9.1.2. CONDIȚIILE DE LIVRARE A MĂRFURILOR LA EXPORT

În domeniul exportului de mărfuri, condițiile de livrare sau condițiile de franco — cum se numesc în termeni internaționali — precizează locul de trecere efectivă a mărfurilor din patrimoniul exportatorului român (furnizor) în patrimoniul importatorului străin (client). Acest loc se consideră a fi, de regulă, un punct vamal de frontieră (portuar, terestru, aeroportuar) în raport de care partenerii de contract au fiecare anumite obligații privind: programarea mijloacelor de transport necesare, suportarea cheltuielilor de circulație și a riscurilor pe timpul transportului.

În cazul transportului pe apă (maritim, fluvial), reținem ca fiind mai frecvent utilizate condițiile de livrare: F.O.B., C.I.F., C.A.F.

Condiția de livrare F.O.B. (free on board of the ship) respectiv „franco bordul navei" presupune ca mărfurile, supuse transportului pe apă, să treacă din patrimoniul exportatorului român în cel al importatorului străin la punctul vamal de frontieră maritimă (fluvială) română. În conformitate cu această clauză, exportatorul are obligația de a livra mărfurile potrivit contractului de vînzare internațională, la bordul navei indicate de importator, la data sau în termenul convenit și să comunice importatorului că mărfurile au fost livrate la bordul navei respective. Totodată, exportatorul suportă toate riscurile și cheltuielile de circulație pentru mărfurile supuse exportului pînă în momentul în care ele trec balustrada navei în portul românesc de încărcare, schimbînd și patrimoniul exportatorului cu cel al importatorului. La rîndul său, importatorul trebuie să navlosească ori să rezerve spațiul necesar pe o navă, pe proprie cheltuială și să comunice din timp exportatorului denumirea navei, data unde va încărca și data la care marfa urmează să fie livrată pentru încărcare. Totodată, importatorul suportă toate

Scanned with CamScanner

cheltuielile și riscurile mărfurilor din momentul în care ele au fost încărcate la bordul navei și pînă la destinația stabilită.

Condiția de livrare C.I.F. (cost, insurance, freight), respectiv „prețul mărfii, asigurarea și navlul" pe care am mai putea-o denumi „franco frontiera țării importatorului", presupune ca mărfurile să treacă efectiv din patrimoniul exportatorului român în cel al importatorului străin la punctul vamal de frontieră din portul de destinație. În conformitate cu această clauză, exportatorul are obligația ca, potrivit contractului de vînzare internațională, să angajeze pe propria sa cheltuială o navă maritimă de tip curent, achitînd navlul[1] pînă la portul de destinație, precum și cheltuielile de încărcare în portul românesc și cele de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului. Importatorul, la rîndul său, preia marfa în portul de destinație și suportă, cu excepția navlului și a asigurării maritime, toate celelalte cheltuieli pe parcurs maritim și de descărcare. În ipoteza cînd exportatorul, potrivit celor stabilite prin contract, suportă mai puțin cheltuielile de asigurare pe timpul transportului mărfurilor pînă în portul de destinație, celelalte condiții rămînînd egale, rezultă o altă condiție de livrare și anume C.A.F. (cost and freight), respectiv „prețul mărfii și navlul".

În cazul transportului terestru, pe calea ferată și rutier, intervin, de asemenea, condiții de livrare specifice, după cum urmează:

Condiția de livrare F.O.T.—F.O.R. (free on truck—free on road) respectiv „franco vagon sau camion" care, potrivit condițiilor contractuale, presupune obligația pentru exportatorul român de a comanda din timp vagonul (sau camionul) de tipul și dimensiunile corespunzătoare, de a încărca mărfurile pe propria sa cheltuială, la data sau în termenul convenit, precum și de a suporta toate cheltuielile pînă în momentul predării vagonului (camionului) în custodia cărăușului (calea ferată, organizația de transport auto), înștiințînd importatorul despre aceasta. Importatorul, la rîndul său, dă instrucțiuni din timp exportatorului cu privire la expedierea mărfurilor, preia aceste mărfuri din momentul în care ele au fost predate în custodia cărăușului, cînd intră de fapt în patrimoniul său părăsindu-l pe cel al exportatorului și suportă toate cheltuielile și riscurile pe timpul transportului pînă la destinație.

Condiția de livrare „franco frontiera terestră română" (F.F.T.R.) care se mai poate numi „franco vagon sau camion frontiera română", potrivit căreia, exportatorul român suportă cheltuielile și riscurile mărfii pînă la punctul vamal de frontieră terestră română, unde aceste mărfuri se preiau de către importatorul străin, care suportă în continuare cheltuielile și riscurile mărfii pînă la destinație; punctul vamal de frontieră terestră română constituie locul de trecere a mărfurilor din patrimoniul exportatorului în cel al importatorului.

În cazul transportului aerian, condiția de livrare este „franco locul de predare a mărfii la organizația de transport aerian", iar la expedițiile poștale „franco destinatar" — locuri pînă la care exportatorul român suportă cheltuielile și riscurile mărfii și unde această marfă schimbă, în mod corespunzător, patrimoniul exportatorului cu cel al importatorului.

---

[1] *Navlul* este costul transportului pe apă al unei mărfi.

Scanned with CamScanner

9.2. EVALUAREA CURENTĂ A MĂRFURILOR CARE FAC OBIECTUL EXPORTULUI

Pentru a se crea condiţiile necesare în vederea organizării contabilităţii şi a calculării indicatorilor economico-financiari, mărfurile destinate exportului se măsoară şi se exprimă valoric, folosind două categorii principale de preţuri: preţurile externe şi preţurile interne.

9.2.1. PREŢURILE EXTERNE PRIVIND EXPORTUL DE MĂRFURI

Au caracterul de preţuri de vînzare pentru mărfurile ce se exportă, fiind exprimate în valută. Ele se stabilesc în cadrul negocierilor şi tranzacţiilor comerciale pe care întreprinderile de comerţ exterior le au cu partenerii externi, ţinînd seama de tendinţele conjuncturale de pe piaţa externă şi avantajul reciproc ce poate fi obţinut. De nivelul acestor preţuri, comparativ cu preţurile interne complete de export, depinde gradul de eficienţă cu care munca socială naţională încorporată în mărfurile exportate, se valorifică pe piaţa internaţională.

În general, preţul extern de vînzare reprezintă nivelul de preţ în valută, la care întreprinderea de comerţ exterior exportatoare contractează, livrează şi încasează contravaloarea mărfurilor în relaţiile sale cu clienţii externi. El variază ca mărime în funcţie de condiţiile de livrare a mărfurilor la export, modalităţile de plată a contravalorii acestor mărfuri de către clienţii externi etc., care sînt convenite cu ocazia încheierii contractelor comerciale de vînzare internaţională.

În cazul cînd exportul de mărfuri se face în condiţia de livrare „franco bordul navei în portul românesc de încărcare", iar decontarea contravalorii acestor mărfuri are loc prin incasso documentar sau acreditiv documentar cu plata la vedere[1] sau imediată, preţul corespunzător va fi de forma „preţ extern de vînzare F.O.B.". Specificul acestui preţ constă în aceea că nu este influenţat, ca nivel, de nici un fel de cheltuieli care privesc transportul, asigurarea etc. pe parcurs extern, respectiv după ce mărfurile trec punctul vamal de frontieră maritimă (fluvială) română fiind încărcate la bordul navei, deoarece toate aceste cheltuieli se suportă de către importatorul străin. În lucrările de planificare şi contabilitate a exportului de mărfuri, preţul extern de vînzare F.O.B. este considerat ca preţ de referinţă la al cărui nivel se aduc toate celelalte preţuri externe de vînzare în vederea formării şi raportării unitare a indicatorilor economico-financiari. Corespondentul preţului extern de vînzare F.O.B., în cazul transportului terestru, este „preţul extern de vînzare franco frontiera terestră română" (preţ F.F.T.R.). De pe poziţiile ţării noastre, o denumire generică şi simplă ce s-ar putea atribui preţului extern de vînzare corespunzător condiţiilor de livrare F.O.B. şi F.F.T.R., ştiind că frontiera noastră de stat are parcurs nu

[1] *Plata la vedere* a contravalorii mărfurilor exportate şi primite de către clientul extern, are loc în cadrul unor termene diferenţiate pe zone geografice ale globului care nu depăşesc limita superioară de 60 zile.

Scanned with CamScanner

numai terestru ci și maritim (și fluvial), este aceea de „preț extern de vînzare franco frontiera română (preț F.F.R.).

În ipoteza cînd exportul de mărfuri are loc în condiția de livrare „C.A.F." cu plata la vedere sau imediată, prețul extern de vînzare corespunzător va avea un nivel mai ridicat decît prețul F.O.B. cu mărimea cheltuielilor de transport pe parcurs extern, respectiv cu navlul cînd transportul se face exclusiv pe apă. În mod similar, dacă exportul de mărfuri se face în condiția de livrare „C.I.F." cu plata la vedere sau imediată, prețul extern de vînzare ce corespunde cazului de față va avea un nivel și mai ridicat decît precedentul cu mărimea cheltuielilor de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului pe parcurs extern.

Considerînd aceleași condiții de livrare (F.O.B., C.A.F., C.I.F. etc.), ca și în cazurile precedente, dacă exportul de mărfuri are loc pe credit comercial la stabilirea nivelului de preț extern de vînzare se are în vedere și dobînda externă cuvenită pentru creditul respectiv.

Pe baza celor expuse, corelația dintre elementele componente ale prețurilor externe de vînzare se redă în figura 9.1. Deosebit de acestea, în ipoteza cînd comercializarea mărfurilor pe piața externă se face prin intermediul unor reprezentanți comerciali la stabilirea nivelului de preț de vînzare se are în vedere, ca element suplimentar, comisionul de reprezentare în străinătate.

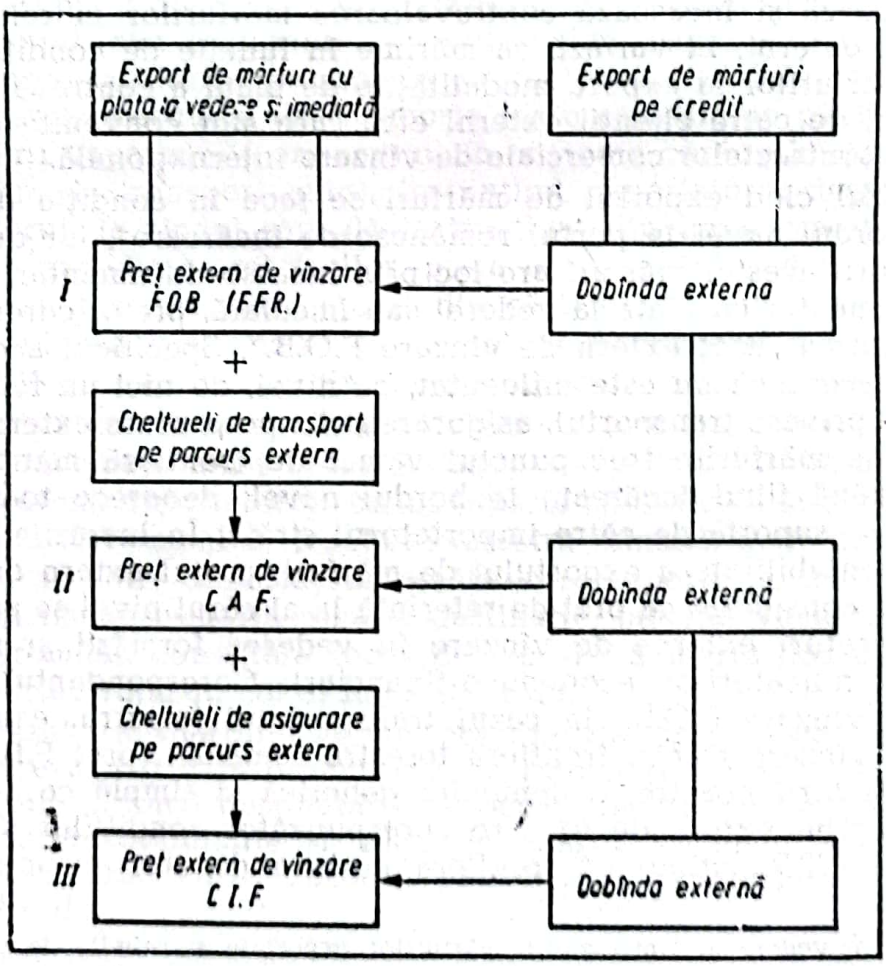


Fig. 9.1. Elementele principale ce contribuie la formarea prețurilor externe de vînzare, în funcție de modalitățile de export a mărfurilor.

Scanned with CamScanner

În mod practic, pornind de la faptul că prețul extern de vînzare în valută este cuprins, de obicei, în contractele comerciale de vînzare internațională la diferite niveluri, în funcție de condițiile de livrare convenite, modalitățile de decontare etc., pentru aducerea lui la nivelul prețului de vînzare F.O.B. (F.F.R.) în valută, numit și preț extern F.O.B. net ($P_V^E FV$) este necesar ca din el să se deducă după caz, elemente cum sînt: cheltuielile de transport pe parcurs extern (Tv), cheltuielile de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului (Av), dobînda externă (Dv), comisionul de reprezentare în străinătate (Cv), care se calculează în mod adecvat și se exprimă, de asemenea, în valută. Numărul de elemente ce trebuie scăzut din prețul extern de vînzare de un nivel oarecare pentru a se ajunge la prețul extern F.O.B. net diferă în funcție de complexitatea prețului extern de vînzare respectiv. Din acest punct de vedere, dacă notăm cu „PVfob", „PVcaf" și „PVcif" prețurile externe de vînzare corespunzătoare condițiilor de livrare F.O.B., C.A.F., și C.I.F. cu diferite influențe aleatoare, prețul extern F.O.B. net în valută ($P_V^E FV$) se obține în mai multe variante de calcul ce corespund variantelor exportului de mărfuri, după cum urmează:

În condițiile prețului extern de vînzare F.O.B.:

— export direct (fără intermediare) și cu plata la vedere sau imediată:

$$P_V^E FV = PVfob \text{ (egalitatea de bază)} \qquad (1)$$

— export direct cu plata pe credit:

$$P_V^E FV = PVfob - Dv \qquad (2)$$

— export intermediat cu plata la vedere sau imediată:

$$P_V^E FV = PVfob - Cv \qquad (3)$$

— export intermediat cu plata pe credit:

$$P_V^E FV = PVfob - (Dv + Cv) \qquad (4)$$

În condițiile prețului extern de vînzare C.A.F.:

— export direct cu plata la vedere sau imediată:

$$P_V^E FV = PVcaf - Tv \qquad (5)$$

— export direct cu plata pe credit:

$$P_V^E FV = PVcaf - (Tv + Dv) \qquad (6)$$

— export intermediat cu plata la vedere sau imediată:

$$P_V^E FV = PVcaf - (Tv + Cv) \qquad (7)$$

— export intermediat cu plata pe credit:

$$P_V^E FV = PVcaf - (Tv + Cv + Dv) \qquad (8)$$

Scanned with CamScanner

În condițiile prețului extern de vînzare C.I.F.:

— export direct cu plata la vedere sau imediată:

$$P_{V}^{E}FV = PVcif - (Tv + Av) \quad (9)$$

— export direct cu plata pe credit:

$$P_{V}^{E}FV = PVcif - (Tv + Av + Dv) \quad (10)$$

— export intermediat cu plata la vedere sau imediată:

$$P_{V}^{E}FV = PVcif - (Tv + Av + Cv) \quad (11)$$

— export intermediat cu plata pe credit:

$$P_{V}^{E}FV = PVcif - (Tv + Av + Cv + Dv) \quad (12)$$

Pentru exemplificarea numerică a deducerii prețului extern F.O.B. net, se consideră ipotetic, că la un lot de mărfuri exportat în condiția de livrare C.I.F. cu intermedierea unui reprezentant extern și cu plata pe credit, revin pe unitatea de măsură a mărfii exportate următoarele elemente: prețul extern de vînzare C.I.F. 500 $, cheltuieli de transport pe parcurs extern 40 $, cheltuieli de asigurare pe parcurs extern 30 $, comisionul de reprezentare în străinătate 10 $, dobînda externă pentru perioada de credit 20 $. Ținînd seama de aceste elemente, prețul extern F.O.B. net se va deduce, pe baza formulelor de calcul 1—12, potrivit tabelului 9.1.

Tabelul 9.1

Formula de calcul nr.	Prețul extern FOB net	Niveluri ale prețului extern de vînzare	Mărimi valorice care se deduc din prețurile externe de vînzare pentru obținerea $P_{V}^{E}FV$
12	$P_{V}^{E}FV$	= 500 $	− (40 $ + 30 $ + 10 $ + 20 $) = 400 $
11	$P_{V}^{E}FV$	= 480 $	− (40 $ + 30 $ + 10 $) = 400 $
10	$P_{V}^{E}FV$	= 490 $	− (40 $ + 30 $ + 20 $) = 400 $
9	$P_{V}^{E}FV$	= 470 $	− (40 $ + 30 $) = 400 $
8	$P_{V}^{E}FV$	= 470 $	− (40 $ + 10 $ + 20 $) = 400 $
7	$P_{V}^{E}FV$	= 450 $	− (40 $ + 10 $) = 400 $
6	$P_{V}^{E}FV$	= 460 $	− (40 $ + 20 $) = 400 $
5	$P_{V}^{E}FV$	= 440 $	− 40 $ = 400 $
4	$P_{V}^{E}FV$	= 430 $	− (20 $ + 10 $) = 400 $
3	$P_{V}^{E}FV$	= 410 $	− 10 $ = 400 $
2	$P_{V}^{E}FV$	= 420 $	− 20 $ = 400 $
1	$P_{V}^{E}FV$	= 400 $	

Din acest tabel rezultă că, pornind de la prețuri externe de vînzare de niveluri diferite, în funcție de condițiile de livrare, modalitățile de plată și procedeele de export, prin aplicarea formulelor de

Scanned with CamScanner

calcul corespunzătoare s-a ajuns de fiecare dată la prețul extern F.O.B. net, care este de 400 $ pe unitate de marfă exportată.

Pentru necesități de planificare, evidență, determinare și raportare a indicatorilor economico-financiari, prețul extern în valută se transformă în lei ținînd seama de *cursul comercial unic* pentru o rublă sau un dolar S.U.A. Acest curs reflectă media cursurilor de revenire la export și import, pe produse și grupe de produse, fiind stabilit anual, împreună cu acestea, prin planul național unic de dezvoltare economico-socială[1]. Pe baza cursului comercial unic în lei pentru dolar, Banca Națională a R. S. România stabilește cursul comercial în lei pentru celelalte valute ale țărilor nesocialiste și dinarul iugoslav.

În același timp, pentru necesități de decontare între Banca Română de Comerț Exterior, căreia i se cedează valuta încasată de la extern, și întreprinderea de comerț exterior exportatoare, are loc transformarea în lei a prețului extern în valută ținînd seama de *cursul de revenire planificat la export* pentru o rublă sau un dolar S.U.A. Acest curs se determină anual ca raport între prețul intern complet de export în lei și prețul extern în valută (ruble sau dolari S.U.A.), în mod diferențiat pe mărfuri și grupe de mărfuri de către Ministerul Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale în colaborare cu alte organe economice de sinteză, fiind aprobat prin planul național unic de dezvoltare economico-socială.

Pentru diferite mărfuri sau grupe de mărfuri ce se exportă, cursul de revenire planificat (C.R.P.) poate fi mai mic sau mai mare decît cursul comercial unic (C.C.U.) în funcție de gradul de eficiență realizat pe plan general în fiecare caz dat. De aici iau naștere anumite diferențe între cele două cursuri, care se calculează și se reflectă în momentul livrării mărfurilor la extern și se decontează apoi cu Banca Română de Comerț Exterior. Ca atare, de pe poziția întreprinderii de comerț exterior aceste diferențe, pe care convenim să le denumim simplificat „diferențe de curs comercial" pot să apară, fie ca diferențe de vărsat la B.R.C.E.(C.C.U.> C.R.P.), fie ca diferențe de încasat de la B.R.C.E.(C.R.P.>C.C.U.).

În scopul aprecierii gradului îndeplinirii planului de export, al determinării diferențelor de curs comercial la export, ca și pentru contabilizarea datelor privind exportul de mărfuri, trebuie cunoscute, la nivelul fiecărui lot exportat, mărimile valorice următoare: „Valoarea externă de vînzare în valută" (Vev), „valoarea externă în lei la cursul comercial unic" (Vcu), „valoarea externă în lei la cursul de revenire planificat" (Vcr). Pentru exemplificarea numerică a determinării acestor mărimi valorice, atît la nivelul prețului extern C.I.F., cît și la nivelul prețului extern F.O.B., se presupune exportul a 100 tone din Marfa „D" în condiția de livrare C.I.F. cu plata pe credit și cu intermedierea unui reprezentant extern, cursul comercial unic fiind de 15 lei/$, iar cursul de revenire planificat de 14 lei/$. În aceste condiții, făcînd uz și de mărimile valorice unitare care rezultă din tabelul 9.1., datele necesare contabilizării distincte a elementelor ce contribuie la formarea prețului extern de vînzare C.I.F. se obțin potrivit calculelor din tabelul 9.2.

---

[1] Începînd de la 1 ianuarie 1981, cînd de fapt a fost introdus, cursul comercial unic este de 15 lei rubla respectiv dolarul S.U.A.

Scanned with CamScanner

Tabelul 9·2

Nr. crt.	Indicatori	Notații	Cantitatea lotului exportat în tone (Qe)	Mărimi valorice pe unitate de măsură, în devize	Valoarea mărfii în dolari SUA (Vev)	Valoarea mărfii în lei la cursul comercial unic (Vcu)	Valoarea mărfii în lei la cursul de revenire (Vcr)
1	Nivelul prețului extern de vînzare C.I.F.	PVcif	100	500 $	50 000	750 000	700 000
2	Cheltuieli de transport pe parcurs extern	Tv	„	40 $	4 000	60 000	56 000
3	Cheltuieli de asigurare pe parcurs extern	Av	„	30 $	3 000	45 000	42 000
4	Comisionul de reprezentare în străinătate	Cv	„	10 $	1 000	15 000	14 000
5	Dobînda pentru perioada de credit	Dv	„	20 $	2 000	30 000	28 000
6	Nivelul prețului extern F.O.B. net	$P_V^E FV$	„	400 $	40 000	600 000	560 000

Din acest tabel rezultă că, prețul extern F.O.B. net s-a calculat prin formula 12, fiind de 400 $ pe unitate de marfă exportată. Pe ansamblul lotului exportat, verificarea calculului valorii externe de vînzare, figurînd în tabel, se poate face prin formulele următoare.

$$Vev\ (Qe \cdot PVcif) - [Qe \cdot (Tv + Av + Cv + Dv)] \quad (13)$$
$$= (100 \cdot 500) - [100 \cdot (40 + 30 + 10 + 20)] = 40\,000\ \$.$$

$$Vcu = [(Qe \cdot PVcif) \cdot 15] - [Qe \cdot (Tv + Av + Cv + Dv)] \cdot 15 \quad (14)$$
$$= [(100 \cdot 500) \cdot 15)] - [100 \cdot (40 + 30 + 10 + 20)] \cdot 15$$
$$= 750\,000 - 150\,000 = 600\,000 \text{ lei.}$$

$$Vcr = [(Qe \cdot PVcif) \cdot 14] - [Qe \cdot (Tv + Av + Cv + Dv)] \cdot 14 \quad (15)$$
$$= [(100 \cdot 500) \cdot 14] - [100 \cdot (40 + 30 + 10 + 20)] \cdot 14$$
$$= 700\,000 - 140\,000 = 560\,000 \text{ lei.}$$

Toate acestea corespund, de fapt, cu următoarele relații numerice:

$$Vev = 50\,000 - (4\,000 + 3\,000 + 1\,000 + 2000) = 40\,000\ \$ \quad (16)$$

$$Vcu = 750\,000 - (60\,000 + 45\,000 + 15\,000 + 30\,000) = 600\,000 \text{ lei} \quad (17)$$

$$Vcr = 700\,000 - (56\,000 + 42\,000 + 14\,000 + 28\,000) = 560\,000 \text{ lei.} \quad (18)$$

Din acest exemplu, la mărimea lotului exportat, rezultă o diferență de curs comercial de vărsat (Dcv) de 40 000 lei, care se calculează prin relația:

$$Dcv = Vcu - Vcr = 600\,000 - 560\,000 = 40\,000 \text{ lei.} \quad (19)$$

Scanned with CamScanner

Deosebit de diferențele de curs comercial, datorită crizelor valutare din țările occidentale, care fac ca prețul încasat de la extern să difere față de prețul care s-a facturat la extern, apar unele diferențe de curs valutar. Acestea se decontează, după caz, fie cu fondul de regularizare a influențelor cunjuncturale, constituit la dispoziția Ministerului Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale, dacă privesc exportul pe credit cu termen de peste un an, fie cu Banca Română de Comerț Exterior, similar diferențelor de curs comercial, dacă privesc exportul cu plata la vedere, imediată sau pe credit cu termen de pînă la un an.

9.2.2. PREȚURILE INTERNE PRIVIND EXPORTUL DE MĂRFURI

Exprimă, în principiu, cheltuielile de muncă socială națională încorporate în mărfurile destinate exportului, care se măsoară în moneda națională, respectiv în lei. De pe poziția întreprinderii de comerț exterior exportatoare aceste prețuri îmbracă formele de: preț intern de decontare, preț intern de cumpărare, preț intern complet de export.

Prețul intern de decontare exprimă nivelul de preț în lei la care întreprinderea de comerț exterior exportatoare face decontarea prin bancă față de furnizorii interni pentru mărfurile livrate de către aceștia la export în comision. În principiu, acest preț se formează din prețul extern de vînzare corespunzător condiției de livrare F.O.B. (F.F.R.) cu exprimare în valută și transformare în lei pe baza cursului de revenire planificat, din care se deduce comisionul cuvenit întreprinderii de comerț exterior.

Prin ponderarea prețurilor interne de decontare cu cantitățile formînd lotul de mărfuri exportat, se obține „valoarea internă de decontare" care, de fapt, se decontează furnizorilor interni, în fiecare caz dat, pe măsura livrării mărfurilor la clienții externi.

Prețul intern de cumpărare reprezintă nivelul de preț în lei la care întreprinderea de comerț exterior exportatoare achită prin bancă furnizorilor interni contravaloarea mărfurilor achiziționate de la aceștia în vederea exportului pe cont propriu. În principiu, acest preț este convenit cu ocazia înțelegerilor ce au loc între întreprinderea de comerț exterior exportatoare și unitățile producătoare de mărfuri pentru export, avîndu-se în vedere nivelul prețurilor externe ale pieței internaționale din momentul cumpărării, corespunzătoare condiției de livrare F.O.B.(F.F.R.) și transformate în lei pe baza cursului de revenire planificat.

Prin ponderarea prețurilor interne de cumpărare cu cantitățile de mărfuri formînd lotul exportat, se obține „valoarea internă de cumpărare" care, de fapt, se achită furnizorilor interni, în fiecare caz dat, pe măsura achiziționării mărfurilor pentru a fi exportate.

Prețul intern complet de export exprimă totalitatea cheltuielilor efectuate în țară pentru fabricarea și desfacerea unei anumite mărfi sau a unei grupe de mărfuri destinate exportului. În mod concret, acest preț se formează în sfera producției de mărfuri pentru export, fiind comunicat întreprinderii de comerț exterior exportatoare în vederea

Scanned with CamScanner

aprecierii eficienței exporturilor. Elementele ce contribuie la formarea prețului complet de export, diferențiat pe mărfuri sau grupe de mărfuri, sînt: prețurile de vînzare ale furnizorilor interni, la care se adaugă, de la caz la caz, cheltuielile speciale de producție pentru export, cheltuielile speciale de ambalaj pentru export, ca și cheltuielile de circulație pînă la frontiera română, de unde rezultă prețuri complete de export de niveluri diferite (I, II, III, IV).

Prețurile de vînzare ale furnizorilor interni se pot prezenta, fie sub forma prețurilor de producție dacă mărfurile destinate exportului sînt de proveniență industrială, fie sub forma prețurilor de livrare dacă mărfurile destinate exportului sînt de natură agroalimentară. Aceste prețuri corespund caracteristicilor de bază ale produselor industriale sau agricole prevăzute în standarde și norme interne.

Cheltuielile speciale de producție pentru export intervin atunci cînd mărfurile destinate exportului necesită îmbunătățiri suplimentare de finisaj, condiționări speciale, îmbunătățiri constructive de valoare mai mică ce nu schimbă caracteristicile de bază ale produsului, însă reprezintă îmbunătățiri față de condițiile prevăzute în standarde și norme interne.

Cheltuielile speciale de ambalaj pentru export intervin în cazul cînd pentru unele mărfuri destinate exportului se solicită ambalaje speciale, care nu sînt incluse în prețurile de producție sau de livrare. Costul acestor ambalaje se reflectă în prețul intern de cumpărare la nivelul cheltuielilor efective pe care le necesită.

Cheltuielile de circulație pînă la frontiera română reprezintă acele cheltuieli pe care le ocazionează procesul vehiculării mărfurilor de la unitățile producătoare ca furnizori interni și pînă în momentul cînd aceste mărfuri trec frontiera țării noastre sau ajung la bordul navei în portul românesc de încărcare. Acestea mai poartă și denumirea de „cheltuieli de circulație pe parcurs intern", fiind repartizate asupra felurilor sau grupelor de mărfuri exportate, pe tipuri de relații și piețe de desfacere, proporțional cu volumul încasărilor valutare.

Schematic, elementele componente maximale ale prețului intern complet de export se prezintă în figura 9.2.

Prețuri de vînzare ale furnizorilor interni: — prețul de producție — prețul de livrare	=	Preț intern complet de export, nivel I
+		
Cheltuieli speciale de producție pentru export	=	Preț intern complet de export, nivel II
+		
Cheltuieli speciale de ambalaj pentru export	=	Preț intern complet de export, nivel III
+		
Cheltuieli de circulație pînă la frontiera română	=	Preț intern complet de export, nivel IV

Fig. 9.2. Elementele componente maximale ale prețului intern complet de export.

Scanned with CamScanner

În formule de calcul, dacă notăm simbolic cu „Qe" cantitatea livrată la export dintr-o marfă oarecare, cu „Vf" valoarea mărfii exportate la prețul de vînzare al furnizorului intern, cu „Cs" cheltuielile speciale de producție pentru export, cu „Ca" cheltuielile speciale de ambalaj pentru export și cu „Cr" cheltuielile de circulație pînă la frontiera română, prețul complet de export „PCE" de nivelurile I, II, III, IV, corespunzător mărfii respective, se va obține:

$$PCE_I = \frac{Vf}{Qe} \; ; \; PCE_{II} = \frac{Vf + Cs}{Qe} \qquad (20-21)$$

$$PCE_{III} = \frac{Vf + (Cs + Ca)}{Qe} \; ; \; PCE_{IV} = \frac{Vf + (Cs + Ca + Cr)}{Qe} \qquad (22-23)$$

În forma generală, însumînd termenii de la numărător, prețul complet de export de un nivel oarecare (PCE_n) se poate calcula:

$$PCE_n = \frac{\sum_{i=1}^{1...4} Ci}{Qe} \qquad (24)$$

Cunoscînd prețul intern complet de export în lei, indiferent de nivelul lui de formare, pe care îl notăm cu „$P_c^I EL$", se poate determina pentru fiecare lot de mărfuri exportat „valoarea internă de export în lei" (Vil) prin următoarea relație:

$$Vil = Qe \cdot P_c^I EL \qquad (25)$$

Pentru exemplificarea numerică a calculării prețului intern complet de export, se consideră ipotetic un export de 100 tone din Marfa „D", avînd o structură a valorii interne de export în lei, așa cum rezultă din tabelul 9.3.

Tabelul 9.3

Nr. crt.	Elementele valorii interne de export a mărfii „D"	Notații	Lei
1	Valoarea mărfii exportate la prețul de producție (100 tone × × 6500 lei)	Vf	650 000
2	Cheltuieli speciale de producție pentru export	Cs	10 000
3	Cheltuieli speciale de ambalaj pentru export	Ca	5 000
4	Cheltuieli de circulație pînă la frontiera română	Cr	8 000
5	Valoarea internă de export în lei	Vil	673 000

Pe baza datelor menționate în tabel, prețul intern complet de export va fi:

$$P_c^I EL = \frac{650\,000 + (10\,000 + 5\,000 + 8\,000)}{100 \text{ tone}} = \frac{673\,000}{100} = 6\,730 \text{ lei/to} \qquad (26)$$

În sfîrșit, dispunînd de datele prelucrate, mărimea valorii interne de export în lei, se verifică în următorul mod:

$$Vil = 100 \text{ tone} \times 6\,730 \text{ lei} = 673\,000 \text{ lei.} \qquad (27)$$

Scanned with CamScanner

9.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII EXPORTULUI DE MĂRFURI

9.3.1. CULEGEREA ȘI PRELUCRAREA DATELOR PENTRU CONTABILIZARE

Pentru a se putea înfăptui contabilizarea procesului de export a mărfurilor, este necesar ca datele primare referitoare la operațiunile economico-financiare pe care acest proces le implică să fie mai întîi culese și prelucrate în mod adecvat.

Culegerea datelor primare se face cu folosirea unor documente variate, care se pot grupa ținînd seama de următoarele faze ale procesului de export al mărfurilor: faza pregătitoare a exportului, faza încărcării și expedierii mărfurilor, faza decontării contravalorii mărfurilor.

În *faza pregătitoare a exportului de mărfuri,* ținînd seama de clauzele contractuale cuprinse în „contractul comercial de vînzare internațională" (contractul extern) și în contractele economice de export în comision sau pe cont propriu (contracte interne) care au fost încheiate cu clienții externi, respectiv furnizorii interni, eventual de „comanda fermă" primită de la clienții externi, precum și de „autorizația de export" obținută de la M.C.E.C.E.I., întreprinderea de comerț exterior acționează pentru realizarea produselor în cantitățile și calitățile corespunzătoare, pentru angajarea mijloacelor de transport necesare, pentru asigurarea mărfurilor contra unor riscuri pe timpul transportului (cînd este cazul) etc. În acest scop, întreprinderea de comerț exterior transmite din timp furnizorului intern contractul extern ferm sau, eventual, comanda externă fermă, în baza cărora se face lansarea în fabricație a produselor (produsului) industriale care fac obiectul contractului sau al comenzii respective. Concomitent, întreprinderea exportatoare intră în relații contractuale cu unitățile prestatoare de servicii în vederea expedierii, vămuirii și transportului mărfurilor la destinație sau la locul de încărcare. Comanda de prestare de servicii se efectuează prin „dispoziția de transport și vămuire" cu mențiunea export, care se înaintează la I.C.E. Romtrans, în cazul transportului terestru sau la I.C.E. Navlomar, în cazul transportului fluvial și maritim. Aceste întreprinderi au ca obiect de activitate efectuarea expedițiilor internaționale, interpunîndu-se între întreprinderile de comerț exterior exportatoare de mărfuri și organizațiile de transport (cărăuși): C.F.R., Navrom etc. În plus, pentru transporturile combinate (terestru-maritim) ca și pentru transportul exclusiv maritim, întreprinderea exportatoare înaintează la întreprinderile de expediții internaționale respective „nota de comandă pentru conosament", iar în condițiile de livrare C.I.F. și C.A.F. „cererea de tonaj" pentru angajarea spațiului pe navă și „avizul de asigurare" pentru încheierea contractului de asigurare cu ADAS. În baza comenzilor date de întreprinderile de comerț exterior pentru prestarea de servicii, întreprinderile de expediții internaționale se preocupă de angajarea capacităților de transport corespunzătoare, asigurarea transporturilor împotriva riscurilor, efectuarea formalităților vamale etc., emițînd documentele adecvate, din care unul

Scanned with CamScanner

sau mai multe exemplare, în funcție de necesități, revin întreprinderii de comerț exterior exportatoare.

În *faza de încărcare și expediere a mărfurilor*, întreprinderea de comerț exterior, aflîndu-se în posesia garanțiilor de plată anticipate prevăzute în contract și a documentelor corespunzătoare, transmite furnizorului intern instrucțiuni de expediere a mărfurilor la export, precum și unele documente necesare pentru efectuarea operațiunii de expediere. Principalele documente folosite pentru culegerea datelor primare în această fază, care de fapt au caracterul de purtători primari de date pentru contabilizare, sînt cele ce urmează. În ipoteza expedierii terestre a mărfurilor, se folosește „scrisoarea de trăsură internațională" (frachtul internațional) care atestă expedierea mărfii pe calea ferată, la adresa clientului extern, indicînd și costul transportului. Primul exemplar însoțește marfa în timpul transportului, iar duplicatul servește pentru facturarea mărfurilor la extern. Un alt document folosit este „adeverința casei de expediție" care face dovada încărcării și expedierii mărfurilor într-un vagon colectiv, utilizat atunci cînd marfa nu are greutatea sau volumul necesare pentru un vagon întreg. În ipoteza expedierii mărfii în colete poștale sub 20 Kg., documentul folosit pentru culegerea datelor primare este „recipisa poștală". Dacă expedierea mărfurilor se face în trafic auto, culegerea datelor primare privitoare la acest fenomen are loc folosind documentul „scrisoarea de transport auto internațional". Cînd mărfurile se expediază pe cale maritimă sau fluvială, documentul utilizat pentru culegerea datelor primare este „conosamentul" care atestă încărcarea mărfurilor la bordul navei sau primirea acestora în vederea încărcării, precum și obligația transportării lor într-un port anumit, indicînd și navlul corespunzător. Dacă marfa se transportă pe cale aeriană, documentul prin care se confirmă încărcarea mărfii în avion pentru a fi expediată clientului extern este „scrisoarea de transport aerian" (conosamentul aerian). În cazul folosirii transportului combinat intervine documentul „certificat de expediere", care atestă expiederea mărfurilor. Ca documente ce fac proba asigurării mărfurilor împotriva riscurilor pe timpul transportului la destinația externă, precum și în timpul eventualelor opriri și transbordări sînt „polița de asigurare" și „certificatul de asigurare". Funcția de recepție calitativă și cantitativă a mărfurilor expediate la clienții externi este îndeplinită, în general, de documentul intitulat „certificat de recepție calitativă și cantitativă", iar pe categorii de mărfuri de documente specifice pentru recepția calitativă, cum sînt: certificatele uzinale pentru mașini, garanțiile de funcționare pentru aparate și utilaje, certificatele fitopatologice sau fitosanitare în cazul mărfurilor din regnul vegetal, certificatele sanitar-veterinare în cazul mărfurilor din regnul animal, buletinele de analiză chimică pentru unele mărfuri etc. Tot în această fază, se folosește documentul „certificat de origine", care atestă proveniența mărfurilor și servește la încadrarea acestora în tariful vamal al țării de destinație. Pentru mărfurile expediate la extern, întreprinderea de comerț exterior primește din partea unității producătoare de mărfuri pentru export „factura internă" în care aceste mărfuri se specifică detaliat pe sortimente și se evaluează la prețurile interne de export corespunzătoare, avînd anexate documentele ce atestă încărcarea și expedierea mărfurilor. În funcție de modalitățile de export, factura internă se poate prezenta, fie ca o „factură proformă" al cărei specific este că nu servește direct la efectuarea decontărilor cu furni-

Scanned with CamScanner

zorii interni cum este, de cele mai multe ori, cazul exportului în comision, fie ca o factură aşa-zis „financiară" care este utilizată drept suport nemijlocit al efectuării decontărilor cu furnizorii interni, cum este, de exemplu, cazul exportului pe cont propriu. În sfîrşit, documentul care face dovada că mărfurile livrate la export au trecut frontiera ţării noastre este „declaraţia vamală de export".

În *faza decontării contravalorii mărfurilor livrate la export*, pentru culegerea datelor primare cu privire la efectuarea, pe de o parte, a actului de vînzare-cumpărare în relaţiile întreprinderii de comerţ exterior cu clienţii externi, iar pe de altă parte, a decontării contravalorii acelorași mărfuri în relaţiile cu furnizorii interni, se folosesc ca documente: factura externă, factura externă pentru uz intern, factura internă etc., iar decontarea propriu-zisă se face prin intermediul Băncii Române de Comerţ Exterior în ambele sensuri.

„Factura externă" constituie principalul document folosit pentru culegerea datelor efective cu privire la tranzacţiile comerciale internaţionale, prin care întreprinderea de comerţ exterior exportatoare formulează pretenţia de încasare a contravalorii mărfurilor exportate, faţă de clienţii externi. Ea se elaborează de către întreprinderea exportatoare, ţinînd seama de datele cuprinse în factura internă, documentele de transport şi asigurare a mărfurilor expediate, declaraţia vamală de export. Numărul de exemplare în care se emite este determinat de prevederile contractuale şi de necesităţile interne ale întreprinderii exportatoare. Această factură cuprinde, între altele: numele şi adresa clientului extern, numărul şi data contractului extern sau al comenzii externe, denumirea exactă a mărfurilor cu specificarea lor pe sortimente, cantitatea şi calitatea mărfurilor, preţul extern unitar în valută şi valoarea mărfurilor în valută, condiţia de livrare, forma de decontare bancară a contravalorii mărfurilor (acreditiv, incasso documentar etc.), modalitatea şi mijlocul de transport folosit, felul ambalajului, numărul coletelor, greutatea brutto şi netto, cheltuielile de transport şi asigurare care necesită reflectare separată (cînd este cazul) etc. Toate aceste elemente se exprimă în limba ţării importatoare sau într-o limbă de circulaţie internaţională convenită prin contract. Data facturii trebuie să fie identică cu data documentului de transport prin care se face dovada livrării mărfii. Cînd spaţiul facturii nu este suficient pentru specificarea integrală a sortimentelor de mărfuri, se anexează la factură: specificaţia pentru articole tehnice, specificaţia cu privire la dimensiuni, lungimi, lăţimi, grosimi, diametre etc. De asemenea, la factură se anexează specficaţia de ambalaj: volumul lăzilor, sacilor, baloturilor etc. împreună cu marcajul şi numerotarea lor. În vederea încasării contravalorii mărfurilor livrate la extern, întreprinderea de comerţ exterior depune la Banca Română de Comerţ Exterior, pe baza unei „scrisori de remitere a documentelor de export", factura externă în original, avînd anexate ca principale alte documente care privesc lotul de mărfuri exportat: documentul de transport (scrisoarea de trăsură internaţională, conosamentul etc.), certificatul de calitate, certificatul de origine, poliţa de asigurare. Odată cu aceasta, comunică băncii cursul de revenire aprobat pentru rublă sau dolar, pe marfă sau grupă de mărfuri, respectiv cursurile de revenire pentru alte valute în care se exprimă marfa exportată, care vor servi la transformarea în lei şi decontarea valutei corespunzătoare mărfurilor exportate.

Scanned with CamScanner

„Factura externă pentru uz intern" numită în practică și „fișa de calcul a exportului" servește pentru calculul și transformarea în lei a datelor valorice în devize cuprinse în factura externă, ținînd seama de cursul comercial unic și cursurile de revenire planificate, obținîndu-se valorile externe în lei corespunzătoare acestor cursuri, precum și diferența de curs comercial de vărsat sau de încasat, mărimea comisionului de export cuvenit întreprinderii de comerț exterior, valoarea de decontat furnizorului intern. Pentru achitarea acestei valori față de furnizorul intern, care este specifică modalității de export în comision, întreprinderea de comerț exterior depune la Banca Română de Comerț Exterior „dispoziția de plată".

„Factura internă" în varianta așa-zis „financiară", care a fost emisă de către unitatea producătoare de mărfuri pentru export în calitate de furnizor pe numele întreprinderii de comerț exterior în calitate de exportator, servește ca suport nemijlocit al achitării contravalorii mărfurilor ce se exportă pe cont propriu față de furnizorii interni.

Comunicarea decontărilor efectuate de către bancă pentru mărfurile exportate, se concretizează în „extrasul de cont" ce se primește de către întreprinderea de comerț exterior de la B.R.C.E.

În scopul contabilizării, datele cuprinse în facturile externe, facturile externe pentru uz intern, facturile interne, extrasele de cont bancar etc., necesită anumite operații de pregătire și prelucrare prealabilă, între care: verificarea de formă și de fond, sortarea pe tipuri de relații cu străinătatea și pe parteneri externi de contracte, contarea operațiunilor economico-financiare prin specificarea formulelor contabile pe documente sau pe note de contabilitate separate, eventual, transpunerea datelor pe suporți informaționali specifici prelucrării în calculatoare electronice.

9.3.2. CONTABILITATEA EXPORTULUI DE MĂRFURI ÎN COMISION

Modalitatea principală de export ce se aplică, în prezent, de către întreprinderile de comerț exterior, o constituie exportarea mărfurilor în comision, în cadrul căreia, aceste întreprinderi acționează pe piața externă în calitate de comisionare sau mandatare ale unităților producătoare de mărfuri pentru export. Aceasta înseamnă că mărfurile se exportă pe contul și riscul unității producătoare, nefiind achiziționate ferm de către întreprinderea de comerț exterior care posedă doar mandat de export pe bază de comision, ceea ce face ca aceste mărfuri să nu fie integrate întru totul în patrimoniul respectivei întreprinderi exportatoare.

Activitățile principale care se circumscriu în sfera de atribuții a întreprinderii de comerț exterior exportatoare în cazul exportului în comision, se referă la: prospectarea pieței externe și ducerea tratativelor comerciale cu partenerii externi și interni pentru contractarea mărfurilor, facturarea mărfurilor la extern și încasarea contravalorii lor în valută, decontarea contravalorii mărfurilor față de furnizorii interni în lei, efectuarea formalităților de transport și asigurare a mărfurilor pe parcurs extern și achitarea costului acestora în lei față de

Scanned with CamScanner

creditorii interni (cînd este cazul). În același timp, întreprinderea exportatoare răspunde pecuniar alături de unitatea producătoare pentru îndeplinirea sarcinilor cuprinse în planul de export.

Cadrul juridic al exportului în comision este statuat prin „contractul economic de export pe bază de comision" pe care întreprinderea exportatoare îl încheie cu unitatea producătoare de mărfuri pentru export. Totodată, întreprinderea exportatoare analizează solicitările de ofertă primite din străinătate, pe baza cărora alcătuiește și transmite partenerilor externi ofertele tehnico-comerciale, iar apoi, drept rezultat al negocierilor și tratativelor, încheie cu acești parteneri contractul extern, urmărind valorificarea în condiții de eficiență a mărfurilor la export; din acest contract un exemplar este transmis furnizorului intern.

Pentru activitatea depusă în direcția realizării exportului în comision, întreprinderea exportatoare încasează un comision de export, calculat asupra cifrei de tranzacții realizate ce se concretizează în valoarea externă de vînzare în valută corespunzătore condiției de livrare FOB(FFR), transformată în lei pe baza cursului de revenire planificat (Vcr). Acest comision constituie venitul întreprinderii exportatoare, din care ea își acoperă cheltuielile generale aferente, iar diferența reprezintă beneficiul propriu. Odată cu facturarea mărfurilor exportate, comisionul de export este tratat ca un venit de realizat, iar din momentul încasării contravalorii acestor mărfuri în valută, ca un venit realizat.

Evaluarea curentă a dreptului de creanță asupra clienților externi, se face la prețurile externe de vînzare corespunzătoare condițiilor de livrare, modalităților de decontare internațională și procedeelor de comercializare a mărfurilor pe piața externă, care se exprimă în valută și se transformă în lei pe baza cursului comercial unic.

Evaluarea curentă a obligației de decontare față de furnizorii interni pentru contravaloarea mărfurilor livrate la export în comision, se face la nivelul prețului extern F.O.B. net, exprimat în valută și transformat în lei pe baza cursului de revenire planificat pentru rublă sau dolar S.U.A., din care se deduce comisionul cuvenit întreprinderii exportatoare și pe care convenim să o numim „valoarea de decontare cu furnizorul intern" (Vdf). Comisionul de export cuvenit I.C.E. se poate exprima procentual (Pc) și în sumă absolută (Co). În aceste condiții, relațiile de calcul pentru comisionul de export și valoarea de decontare cu furnizorul intern, vor fi:

$$Co = \frac{Vcr \cdot Pc}{100}\ ;\ Vdf = Vcr - Co \qquad (28-29)$$

În același timp, diferențele de curs comercial decontabile cu Banca Română de Comerț Exterior, care rezultă între valoarea externă F.O.B. în lei la cursul comercial unic (Vcu) și valoarea externă F.O.B. în lei la cursul de revenire planificat (Vcr), se determină, după cum sînt de vărsat (Dcv) sau de încasat (Dci), prin relațiile:

$$Dcv = Vcu - Vcr\ ;\ Dci = Vcr - Vcu \qquad (30-31)$$

Ținînd seama de modalitatea efectuării decontărilor pentru mărfurile livrate la extern, se disting două variante ale exportului în comision și anume: a) exportul cu plata la vedere și pe credit pînă la un an; b) exportul pe credit cu termen de peste un an.

Scanned with CamScanner

Exportul de mărfuri cu plata la vedere și pe credit cu termen pînă la un an are, în esență, următoarele caracteristici:

— încasarea valutei de la extern pentru mărfurile exportate se face, fie în cadrul unor termene diferențiate pe zone geografice ale globului care în concepția românească nu pot depăși 60 zile, în care caz se consideră că exportul are loc cu plata la vedere, fie după expirarea acestui termen limită de 60 zile dar fără a se depăși un an, în care caz se trece la regimul de credit comercial cu termen de pînă la un an, fiind încasată de la clientul extern și dobînda cuvenită;

— decontarea contravalorii mărfurilor exportate față de unitatea producătoare ca furnizor intern, se face pe măsura livrării mărfurilor la extern (în termen de 5 zile) din creditul pe termen scurt acordat de bancă.

Exportul de mărfuri pe credit cu termen de peste un an se caracterizează, în esență, prin următoarele:

— încasarea valutei de la extern pentru mărfurile exportate se face la scadență potrivit regimului de credit pe termen mijlociu sau lung, care evident, depășesc un an, fiind încasată, totodată, de la clientul extern dobînda cuvenită;

— decontarea contravalorii mărfurilor exportate față de unitatea producătoare se face, de asemenea, pe măsura livrării acestora la extern, însă din creditul pe termen mijlociu și lung acordat în acest scop;

— în cazul exporturilor de mașini, utilaje și instalații complexe, la stabilirea valorii de decontat cu unitatea producătoare se reține în cont de disponibil la B.R.C.E. cote de garanție și de risc pînă la expirarea perioadei de garanție sau atingerea parametrilor tehnici, cînd suma rămasă neconsumată se restituie unității producătoare.

În ambele variante, cînd exportul se face pe credit comercial, dobînda externă revine întreprinderii de comerț exterior care pe seama ei își acoperă dobînda internă plătită la creditul bancar anterior obținut.

Pentru exemplificarea numerică a structurilor valorice pe care le generează exportul de mărfuri în comision în cadrul întreprinderii exportatoare, se consideră că s-a exportat un lot de mărfuri în condiția de livrare C.I.F. cu plata la vedere, pentru care, prin calculație s-au obținut datele convenționale concretizate în tabelul 9.4.

Tabelul 9.4

Nr. crt.	Indicatori	Valoarea externă a mărfii în devize $	Valoarea externă a mărfii la curs comercial unic 15 lei/$	Valoarea externă a mărfii la curs de revenire planificat 14 lei/$
1	Valoarea mărfii la preț extern de vînzare C.I.F.	5 400	81 000	75 600
2	Cheltuieli de transport pe parcurs extern	260	3 900	3 640
3	Cheltuieli de asigurare pe parcurs extern	100	1 500	1 400
4	Comisionul cuvenit Oficiului de Control al Mărfurilor (O.C.M.)	40	600	560
5	Valoarea mărfii la preț extern F.O.B. net	5 000	75 000	70 000
6	Comisionul cuvenit întreprinderii exportatoare 1%	50	—	700
7	Valoarea de decontare cu furnizorul intern	4 950	—	69 300

Scanned with CamScanner

Pe baza datelor din acest tabel, concretizarea relațiilor de calcul la care ne-am referit, se poate face astfel:

$$Vcr = 75\,600 - (3\,640 + 1\,400 + 560) = 70\,000 \text{ lei} \quad (32)$$

$$Co = \frac{70\,000 \cdot 1}{100} = 700 \text{ lei} \quad (33)$$

$$Vdf = 70\,000 - 700 = 69\,300 \text{ lei} \quad (34)$$

De asemenea, se poate calcula diferența de curs comercial aferentă lotului de mărfuri exportat, potrivit relației:

$$Dcv = Vcu - Vcr = 75\,000 - 70\,000 = 5\,000 \text{ lei} \quad (35)$$

În scopul contabilizării curente a procesului vînzării mărfurilor la export în comision, pentru determinarea la nivel efectiv a indicatorului „volumul exportului de mărfuri în comision", ca și a rezultatului financiar realizat de întreprinderea de comerț exterior din acest proces economic, intervine contul sintetic **600 Venituri din activitatea de bază**, subcontul **Venituri din vînzarea mărfurilor la export în comision**[1]. Acesta se încadrează în clasa conturilor de procese economice, fiind un cont de calculație a rezultatelor activității economice, bifuncțional ca funcție contabilă. Conținutul economic al acestui cont este prezentat în tabelul 9.5.

Tabelul 9.5

DEBIT	600 Venituri din activitatea de bază, subcont: Venituri din vînzarea mărfurilor la export în comision	CREDIT
— Valoarea de decontare cu furnizorul intern pentru mărfurile exportate, exprimată în valută și transformată în lei la cursul de revenire planificat (C.R.P.); — Comisionul calculat ca venit de realizat al I.C.E., exprimat în valută și transformat în lei la C.R.P.; — Diferența de curs comercial aferentă mărfurilor livrate la export (între valoarea mărfii la C.R.P. și C.C.U.), de vărsat (în negru), de încasat (în roșu), exprimată în lei; — Cheltuielile generale ale întreprinderii repartizate la sfîrșitul lunii asupra exportului de mărfuri în comision.		— Valoarea externă a mărfurilor vîndute la export în comision, la prețul extern F.O.B. net în devize, transformat în lei pe baza cursului comercial unic (C.C.U.) — Comisionul cuvenit I.C.E., realizat ca venit, exprimat în valută și transformat în lei la C.R.P.
— Soldul debitor exprimă pierderea I.C.E. la exportul în comision, în lei.	SAU	— Soldul creditor exprimă beneficiul I.C.E. realizat la exportul în comision, în lei.

Un alt cont ce intervine în cazul exportului de mărfuri în comision, este cel destinat pentru reflectarea comisionului de export cuvenit întreprinderii exportatoare, respectiv contul sintetic **611 Venituri de realizat**, subcontul **611.01 Venituri de realizat pentru mărfuri vîndute la export în comision.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de pro-

[1] În ultimul timp, se preconizează ca acest cont să fie utilizat la exportul în comision numai în momentul și posterior încasării valutei de la extern, procedeu care — după opinia noastră — este mai necesar pentru exportul pe credit cu termen de peste un an decît în cazul exportului cu plata la vedere și pe credit pînă la un an.

Scanned with CamScanner

cese economice, fiind cont delimitativ de venituri, deci, monofuncțional de pasiv ca funcție contabilă. Conținutul economic al acestui cont se redă în tabelul 9.6.

Tabelul 9.6

DEBIT	611.01 Venituri de realizat pentru mărfuri vîndute la export în comision	CREDIT
— Comisionul realizat ca venit al I.C.E., odată cu încasarea contravalorii mărfurilor de la extern, exprimat în valută și transformat în lei la C.R.P.	— Comisionul cuvenit I.C.E., calculat ca venit de realizat la mărfurile exportate în comision, exprimat în valută și transformat în lei la C.R.P.	
	— Soldul creditor indică mărimea comisionului de realizat ca venit al I.C.E. exprimat în valută și transformat în lei la C.R.P.	

Pentru contabilizarea diferențelor de curs comercial, intervenite între valoarea externă a mărfurilor transformată în lei la cursul comercial unic (dreptul de creanță asupra clientului extern) și aceeași valoare transformată în lei la cursul de revenire planificat (obligația de plată față de furnizorul intern și comisionul I.C.E.), precum și pentru decontarea acestor diferențe cu Banca Română de Comerț Exterior, se folosește contul sintetic **455 Diferențe din activitatea de comerț exterior.** Acesta are caracter de cont bifuncțional de decontări bilaterale între întreprinderile de comerț exterior exportatoare și Banca Română de Comerț Exterior pentru diferențele de curs comercial provenite din exportul de mărfuri, ca și pentru alte categorii de diferențe din activitatea de comerț exterior. În ce privesc diferențele de curs comercial din exportul de mărfuri, acest cont are o funcție contabilă preponderentă de pasiv și prezintă conținutul economic redat în tabelul 9.7.[1]

Tabelul 9.7

DEBIT	455 Diferențe din activitatea de comerț exterior (export)	CREDIT
— Diferențele de curs comercial vărsate la B.R.C.E. (C.C.U. > C.R.P.) exprimate în lei, cu numere în negru.	— Diferențele de curs comercial de vărsat, calculate la exportul de mărfuri (C.C.U. > C.R.P.) exprimate în lei, cu numere în negru; — Diferențele de curs comercial de încasat, calculate la exportul de mărfuri (C.R.P. > C.C.U.) exprimate în lei, cu numere în roșu; — Diferențele de curs comercial încasate de la B.R.C.E. (C.R.P. > C.C.U.) exprimate în lei, cu numere în negru.	
	— Soldul creditor cu numere în negru indică la un moment dat mărimea diferenței de vărsat, iar cu numere în roșu mărimea diferenței de încasat.	

[1] Pentru identificarea diferențelor de curs comercial la export pe relații, în cadrul contului la care ne referim s-au creat subconturile: **455.01 Diferențe din decontarea la curs de revenire a operațiilor de export în ruble** și **455.02 Diferențe din decontarea la curs de revenire a operațiilor de export în devize libere și devize clearing.**

Scanned with CamScanner

În scopul reflectării contabile a relațiilor de decontare ale întreprinderii de comerț exterior exportatoare, pe de o parte, cu unitățile producătoare interne, iar pe de altă parte, cu partenerii de contract externi, se folosesc conturile: **410.0 Furnizori interni,** destinat reflectării obligației de decontare cu acești furnizori, **400.1 Clienți externi,** pentru reflectarea dreptului de creanță asupra acestor clienți. De asemenea, pentru reflectarea creditului bancar necesar decontării obligației față de unitățile producătoare pe măsura livrării mărfurilor la export, se folosește contul **800 Credite pentru mijloace circulante pe termen scurt,** subcontul **800.20 Credite pentru mărfuri și documente de export.**

Reflectarea în conturi a operațiunilor privind *exportul de mărfuri în comision, în condiția de livrare F.O.B. (F.F.R.) cu plata la vedere* și comercializarea directă (fără intermediere), are loc potrivit modelului prezentat în figura 9.3.

În cazul cînd exportul de mărfuri are loc în condiția de livrare C.I.F. pe credit cu termen de pînă la un an și comercializarea directă,

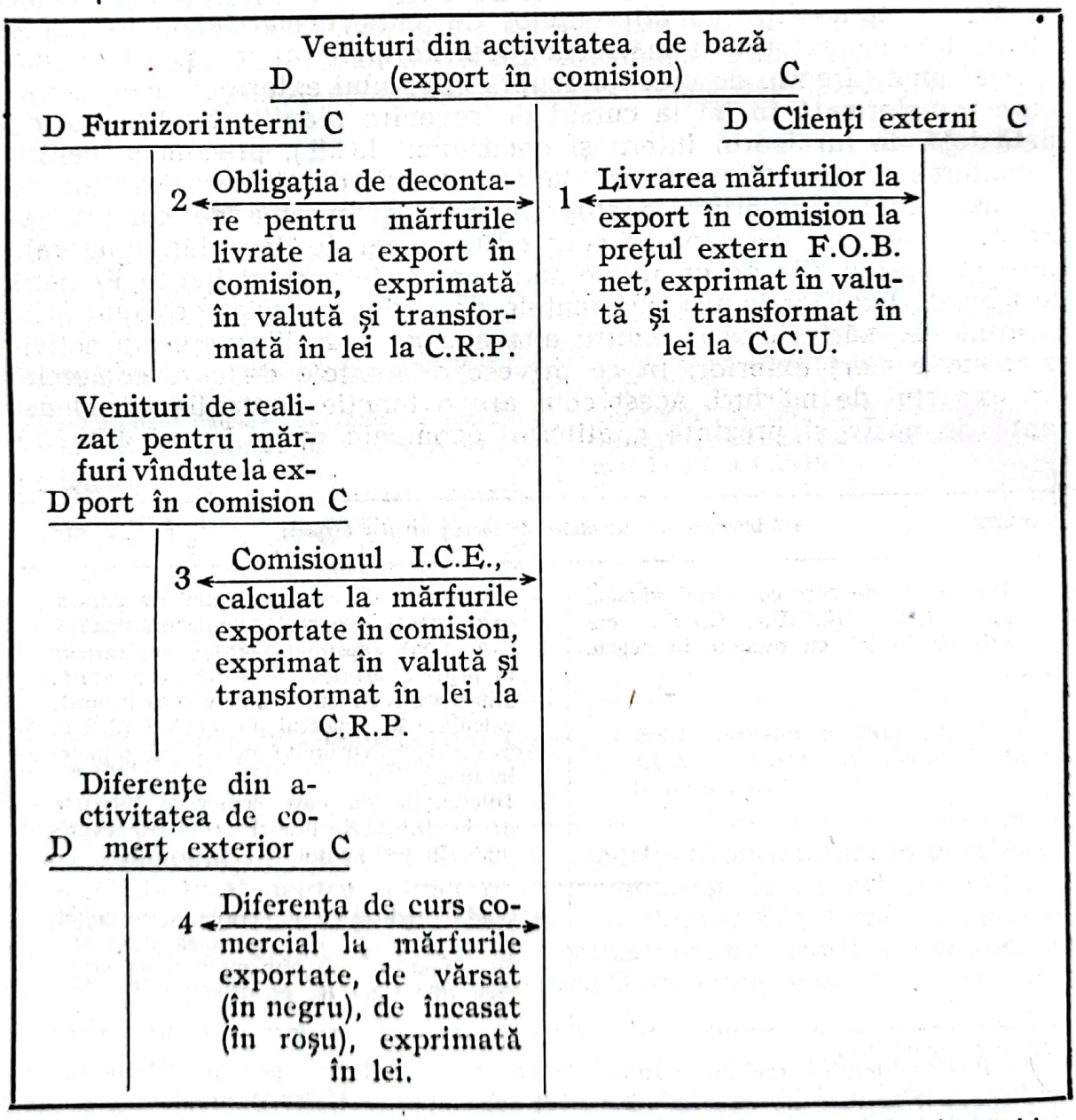


Fig. 9.3. Modelul reflectării contabile a operațiunilor privind exportul de mărfuri în comision, condiția de livrare F.O.B. (F.F.R.) cu plata la vedere și comercializarea directă.

Scanned with CamScanner

iar transportul pe parcurs extern se face integral pe apă, în faza livrării mărfurilor necesită reflectare contabilă distinctă navlul și costul asigurării maritime care se datorează I.C.E. Navlomar, precum și dobînda externă pentru perioada de credit. În aceste condiții, particularitatea în reflectarea contabilă față de modelul precedent constă în amplificarea elementelor înregistrate în debitul contului **400.1 Clienți externi,** astfel încît dreptul de creanță asupra acestor clienți să fie adus la nivelul prețului extern C.I.F. în valută, transformat în lei la cursul comercial unic. Ca atare, reflectarea în conturi a relațiilor de facturare față de clienții externi pentru *exportul de mărfuri în comision, varianta credit cu termen pînă la un an, condiția de livrare C.I.F.*, se va face conform modelului redat în figura 9.4.

Pentru reflectarea contabilă a celorlalte elemente cuprinse în factura externă: comisionul de reprezentare în străinătate în cazul exportului intermediat, comisionul cuvenit Oficiului de Control al Mărfurilor destinate exportului etc., se creditează conturile **499.1 Creditori externi,** respectiv **499.0 Creditori interni,** fiind debitat contul **400.1 Clienți externi.**

În ansamblu, din modelele reflectării contabile a procesului livrării mărfurilor la export prezentate în figurile 9.3, 9.4 și considerațiile ce le succed, rezultă, între altele, debitarea contului **400.1 Clienți externi** cu mărimea dreptului de creanță calculat la prețuri externe de vînzare avînd niveluri diferite, în funcție de procedeele exportului de mărfuri ce s-au avut în vedere. În ce privește creditarea contului menționat mai sus, aceasta urmează să se facă odată cu încasarea valutei de la extern prin Banca Română de Comerț Exterior cînd se va debita, concomitent, contul **351 Disponibil la bancă din încasări la export,** pentru valuta transformată în lei pe baza cursului comercial unic. Dacă investigăm fenomenul mai departe, din disponibilul bănesc creat în acest din urmă cont urmează să se efectueze plăți privind: rambursarea creditului bancar primit de către I.C.E. pentru achitarea obligației sale față de

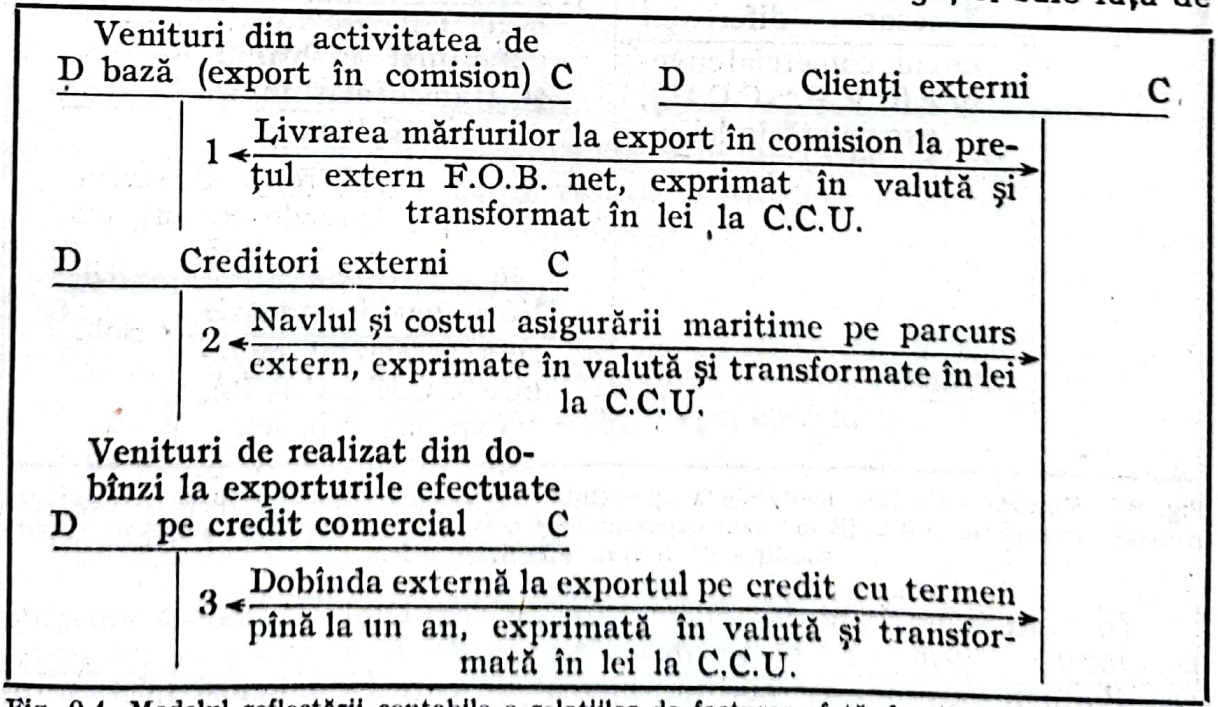


Fig. 9.4. Modelul reflectării contabile a relațiilor de facturare față de clienții externi pentru exportul de mărfuri în comision, varianta credit cu termen pînă la un an, condiția de livrare C.I.F.

Scanned with CamScanner

furnizorii interni, transferarea disponibilului bănesc privind comisionul de export în contul curent, decontarea diferențelor de curs comercial cu Banca Română de Comerț Exterior etc. În aceste condiții, operațiunile privind încasarea valutei de la extern și decontarea ei pe destinații în cazul exportului de mărfuri în comision cu plata la vedere, condiția de livrare F.O.B. (F.F.R.), se reflectă în conturi potrivit modelului prezentat în figura 9.5. Celelalte elemente de decontat pe destinații din valuta încasată de la extern, corespunzătoare exportului în comision pe credit cu termen pînă la un an, condiția de livrare C.I.F., necesită creditarea contului **351 Disponibil din încasări la export,** prin debitul conturilor: **499.1 Creditori externi,** pentru achitarea obligațiilor de plată privind cheltuielile de transport și de asigurare a mărfurilor pe parcurs extern față de întreprinderile de expediții internaționale, comisionul cuvenit reprezentantului comercial extern etc.; **499.0 Creditori interni,** pentru achitarea obligației de plată privind comisionul cuvenit O.C.M., **340 Cont curent,** pentru transferarea disponibilului privind dobînda externă etc.

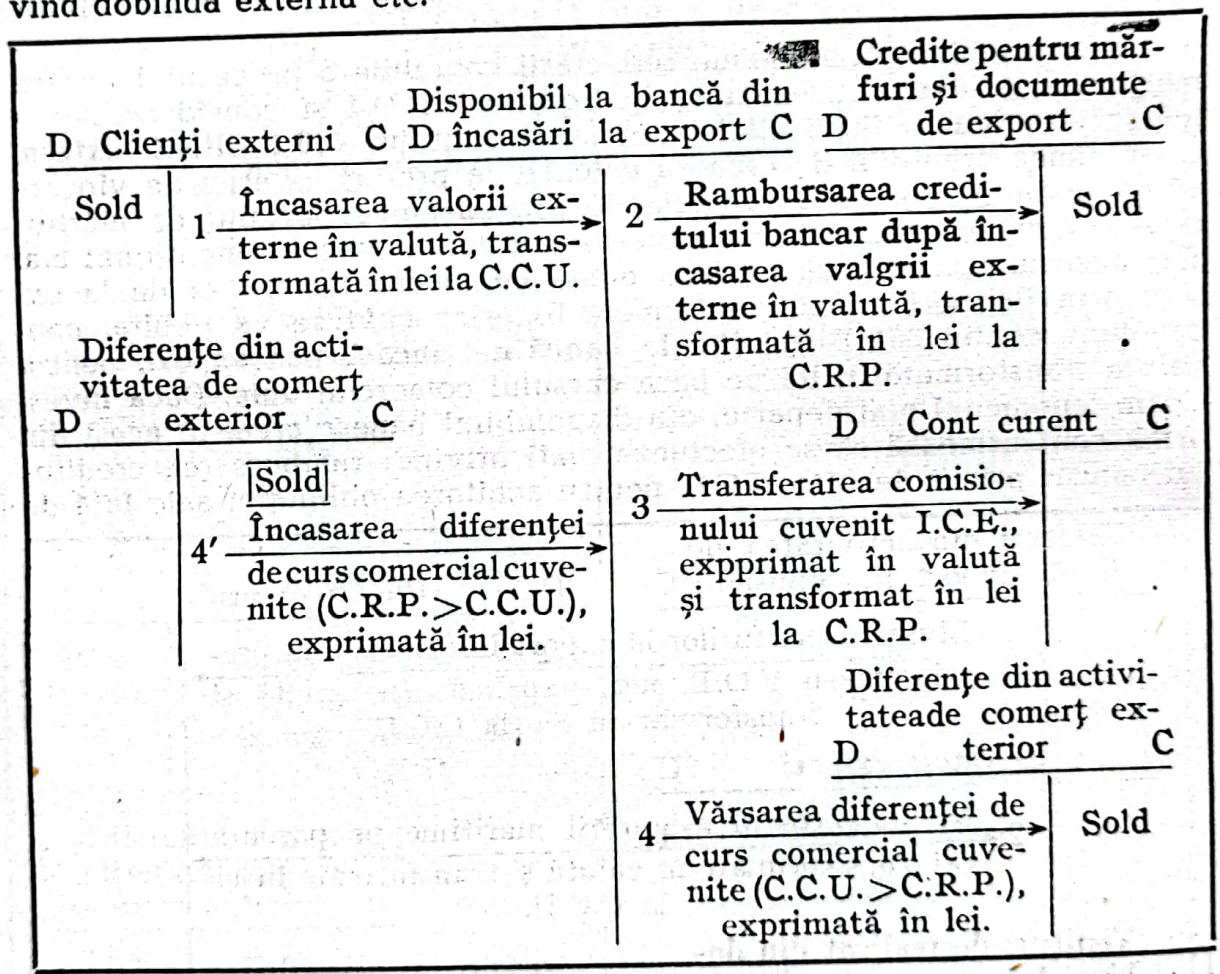


Fig. 9.5. Modelul reflectării contabile a operațiunilor privind încasarea valutei de la extern și decontarea ei pe destinații în cazul exportului de mărfuri în comision cu plata la vedere, condiția de livrare F.O.B. (F.F.R.).

În cazul cînd exportul de mărfuri în comision are loc în varianta pe credit cu termen de peste un an, o importanță aparte prezintă tratarea dobînzii externe, a creditului bancar de care beneficiază I.C.E., precum și a cotelor de garanție și de risc la exportul de mașini, utilaje și instalații complexe etc.

Scanned with CamScanner

În ce privește dobînda externă pentru perioada de credit, aceasta se tratează ca un venit de realizat al întreprinderii de comerț exterior exportatoare, din care ea urmează să acopere dobînda internă plătită B.R.C.E. pentru creditul bancar ce i se acordă în legătură cu mărfurile exportate pe credit. Pentru contabilizarea curentă a acestei dobînzi în momentul facturării mărfurilor la extern, se folosește contul sintetic **611 Venituri de realizat** subcontul **611.03 Venituri de realizat din dobînzi la exporturile efectuate pe credit comercial**, care se încadrează în clasa conturilor de procese economice, de pasiv ca funcție contabilă. Conținutul economic al acestui cont este prezentat în tabelul 9.8. Reflec-

Tabelul 9.8

DEBIT	611.03 Venituri de realizat din dobînzi la exporturile efectuate pe credit comercial	CREDIT
— Dobînda externă realizată odată cu încasarea c/val. mărfurilor exportate și utilizată pentru acoperirea dobînzii interne la creditul bancar pentru mărfurile exportate pe credit comercial, în lei.	— Dobînda externă calculată ca venit de realizat la exportul de mărfuri pe credit comercial, exprimată în devize și transformată în lei pe baza cursului comercial unic.	
	— Soldul creditor indică mărimea dobînzii externe, rămasă de realizat ca venit pentru mărfurile exportate pe credit comercial dar neîncasate, în lei.	

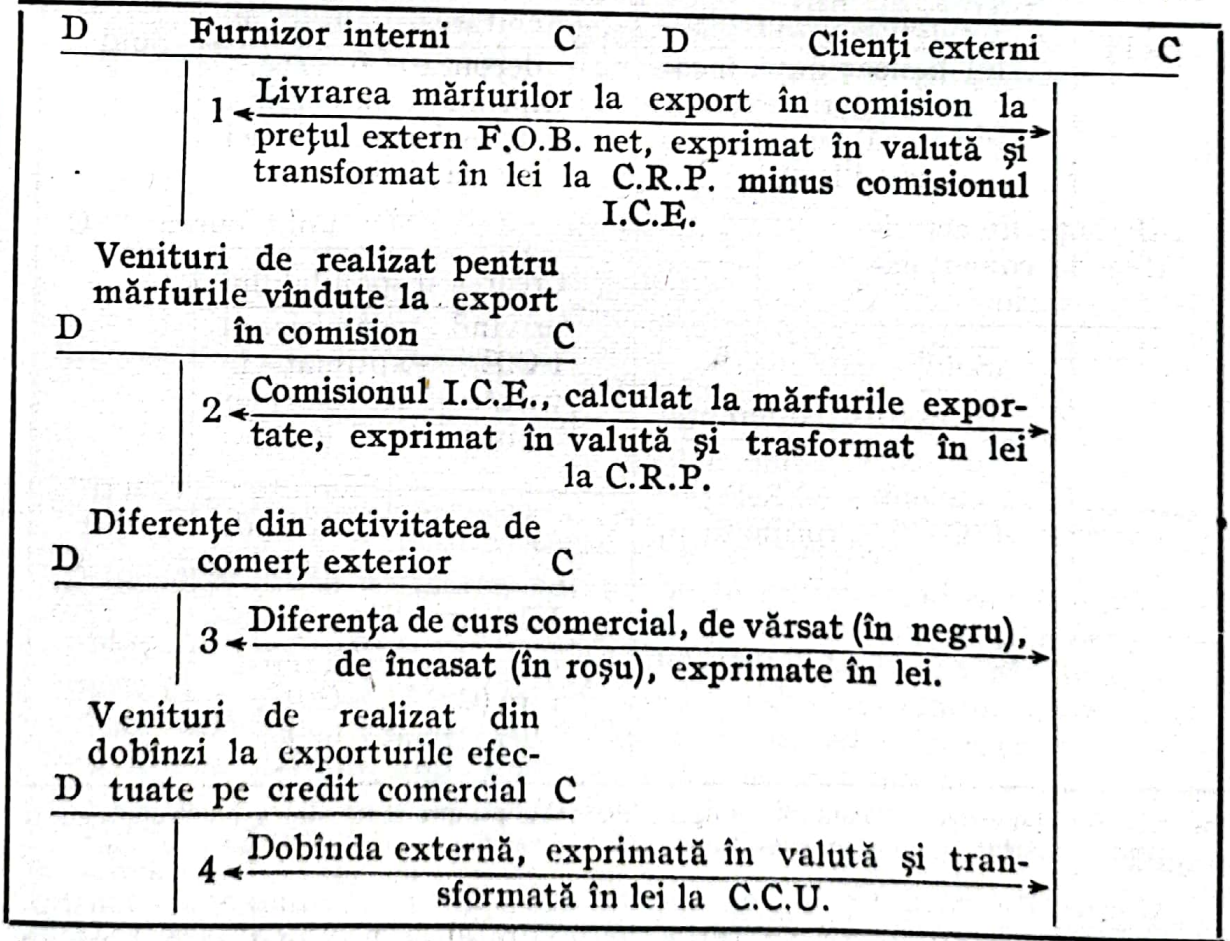


Fig. 9.6. Modelul reflectării contabile a relațiilor de facturare față de clienții externi pentru exportul de mărfuri în comision, varianta credit cu termen de peste un an, condiția de livrare F.O.B.

Scanned with CamScanner

tarea în conturi a relațiilor de facturare față de clienții externi pentru exportul de mărfuri în comision, varianta credit cu termen de peste un an, condiția de livrare F.O.B., se va face conform modelului redat în figura 9.6. Disponibilul bănesc privind dobînda externă urmează să se constituie după încasarea valutei de la extern, cînd pentru această operațiune va fi debitat contul **340 Cont curent** în corespondență cu creditul contului **351 Disponibil din încasări la export.**

Referitor la achitarea valorii de decontare față de furnizorul intern care se face pe măsura livrării mărfurilor la extern din creditul bancar primit de către întreprinderea de comerț exterior de la Banca Română de Comerț Exterior, acest fenomen implică reflectare în contul **803 Credite pentru mijloace circulante pe termen mijlociu și lung,** subcontul **803.01 Credite pentru mărfuri vîndute pe credit comercial în străinătate.** Totodată, pe seama acestui credit se crează disponibilul bănesc privind comisionul de export cuvenit I.C.E. și se decontează diferențele de curs comercial cu B.R.C.E. Reflectarea în conturi a operațiunilor de primire și folosire a creditului bancar pentru mărfurile livrate la export pe credit comercial cu termen de peste un an, se face conform modelului redat în figura 9.7.

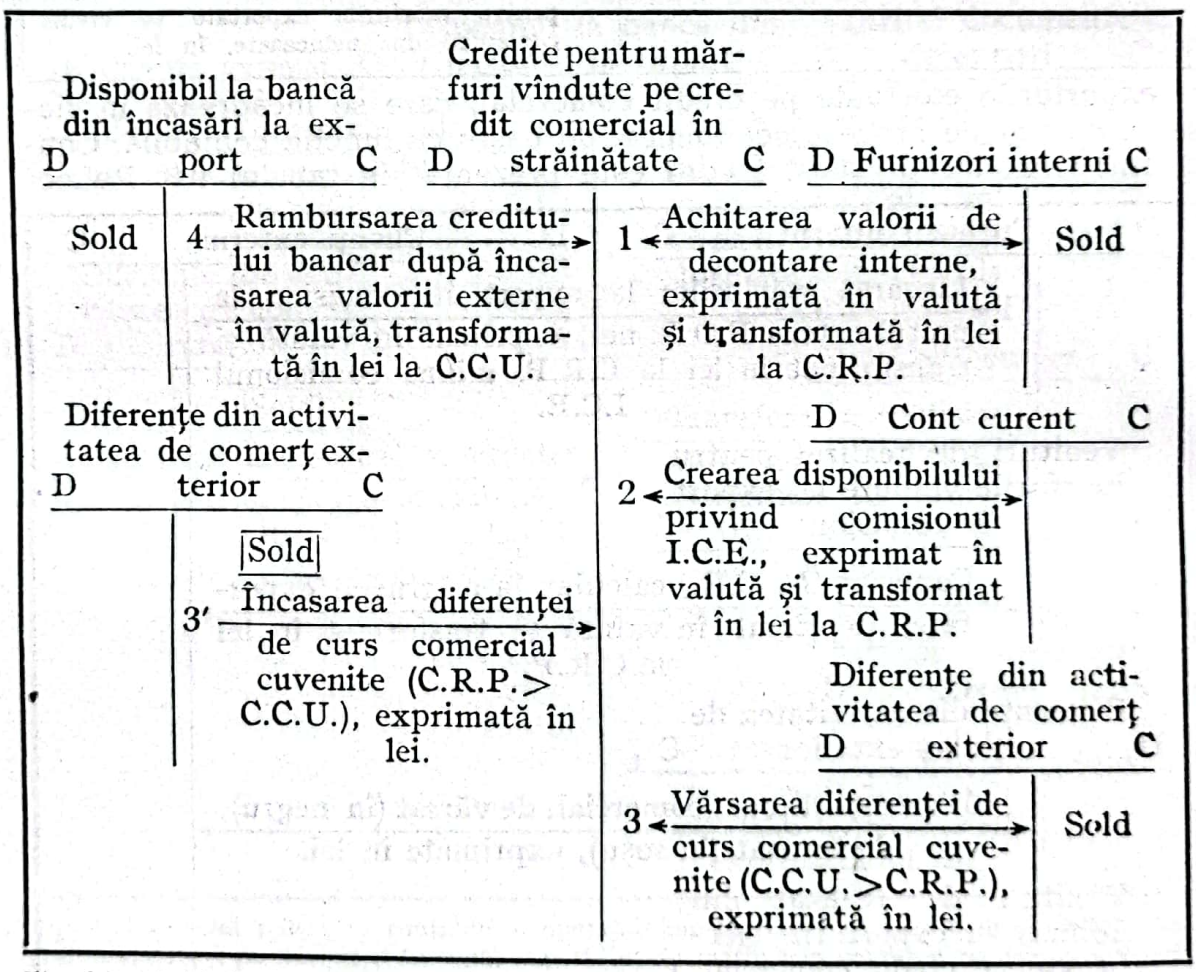


Fig. 9.7. Modelul reflectării contabile a operațiunilor de primire și folosire a creditului bancar pentru mărfuri livrate la export pe credit comercial cu termen de peste un an.

Cotele de garanție și de risc la exporturile complexe de mașini, utilaje și instalații, care se reține de la unitățile producătoare pînă la expirarea perioadei de garanție sau atingerea parametrilor tehnici și de capacitate, se reflectă, în contabilitatea întreprinderii de comerț exterior

Scanned with CamScanner

exportatoare, sub aspectul obligației față de unitatea producătoare de a-i justifica partea consumată și a-i restitui partea neconsumată din cotele reținute, sub acela al disponibilului bănesc la B.R.C.E. creat în momentul livrării mărfurilor la extern, precum și sub aspectul cheltuielilor efectuate în perioada de garanție din disponibilul existent, în care scop se folosesc conturile: **499.0 Creditori interni** *(499.0.06 Creditori pentru cote de garanție la export, 499.0.07 Creditori pentru cote de risc și alte reținere la export)*, **360 Disponibil la bancă din încasarea cotelor de garanție, de risc și alte reținere la export, 500.0 Cheltuieli în străinătate.** Reflectarea în aceste conturi a cotelor de garanție și de risc la export, se face conform modelului prezentat în figura 9.8. Suplimentar, trebuie precizat faptul că pentru cheltuielile colectate contul **500.0 Cheltuieli în străinătate,** urmează să fie creditat pe măsura justificării lor prin debitul contului **499.0 Creditori interni.**

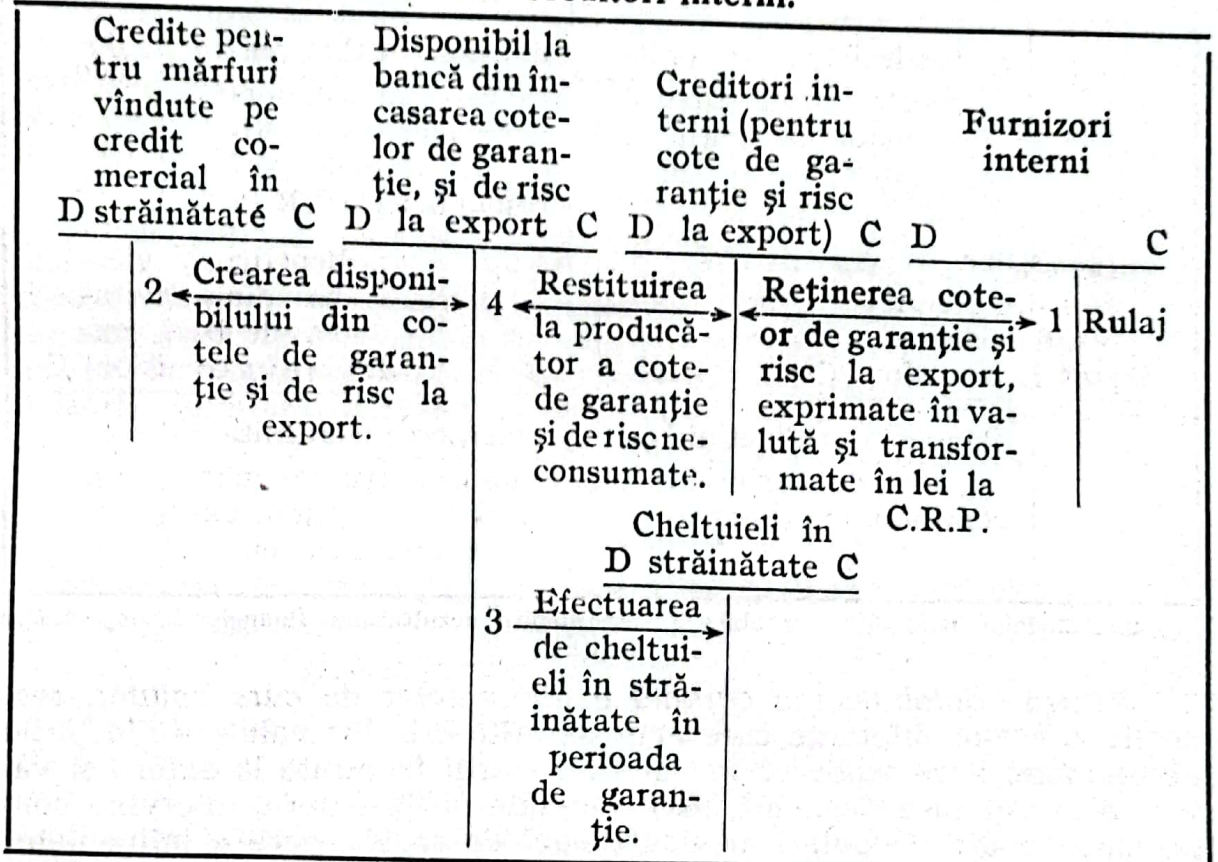


Fig. 9.8. Modelul reflectării contabile a cotelor de garanție și de risc la exporturile complexe de mașini, utilaje și instalații.

În ce privește încasarea valutei de la extern cînd mărfurile se exportă pe credit cu termen de peste un an, ea are loc la scadență, fiind debitat, cu acest prilej, contul **351 Disponibil la bancă din încasări la export,** prin creditul contului **600 Venituri din activitatea de bază (export în comision)** care, la rîndul său, este debitat prin creditul contului **400.1 Clienți externi,** după care se rambursează creditul bancar anterior obținut, prin debitarea contului **803.01 Credite pentru mărfuri vîndute pe credit comercial în străinătate** și creditarea contului **351 Disponibil la bancă din încasări la export.**

Funcția de calcul a rezultatului financiar provenit din exportul de mărfuri în comision este îndeplinită de contul **600 Venituri din activitatea de bază,** subcontul **Venituri din vînzarea mărfurilor la export în comision,** prin intermediul căruia se compară veniturile realizate pe

Scanned with CamScanner

seama comisionului de export, ce se transferă în acest cont de la contul **601.01 Venituri de realizat pentru mărfuri vîndute la export în comision,** cu cheltuielile generale repartizate de la contul **521 Cheltuieli generale ale întreprinderii** unde au fost colectate pe măsura efectuării lor. Prin această comparație, se poate constata un beneficiu la exportul în comision (sold creditor) sau o pierdere (sold debitor), care se transferă la contul **750.01 Beneficii și pierderi din activitatea de bază.** Reflectarea în conturi a determinării contabile a rezultatului financiar la exportul în comision, se face potrivit modelului prezentat în figura 9.9.

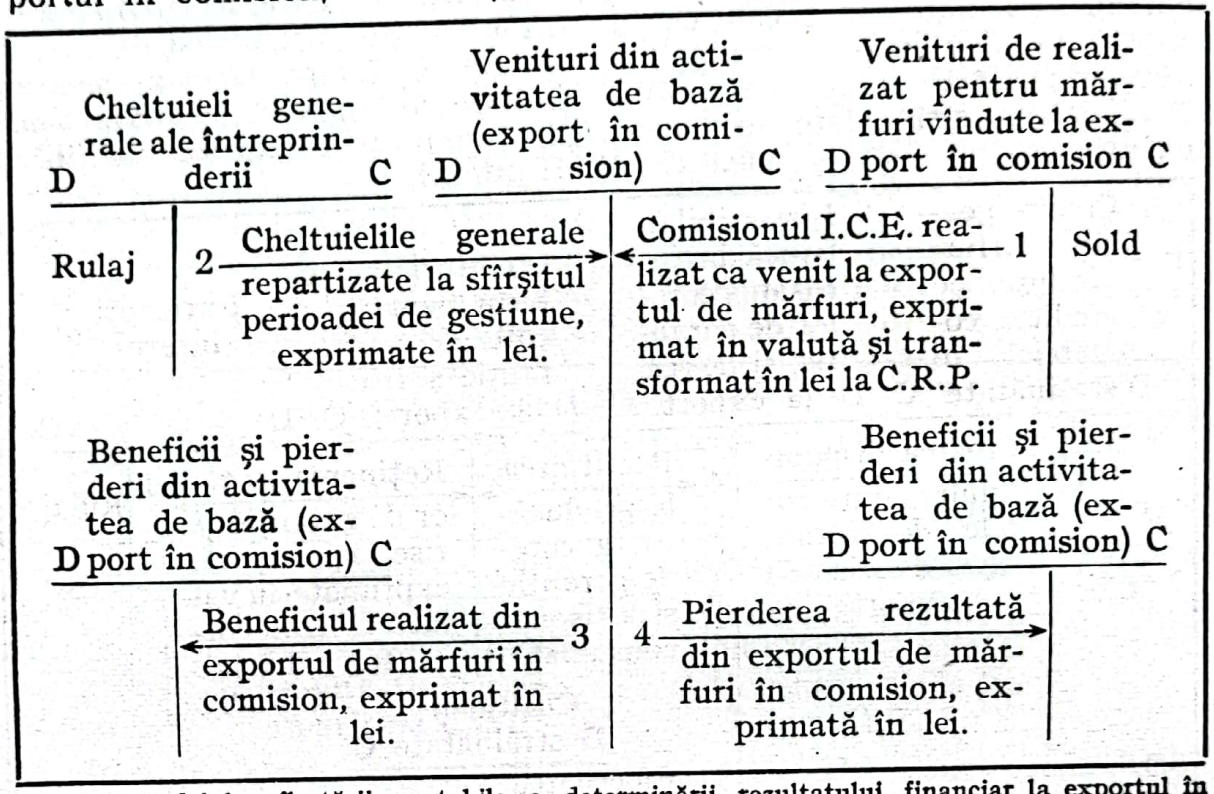


Fig. 9.9. Modelul reflectării contabile a determinării rezultatului financiar la exportul în comision.

Pentru *contabilizarea curentă a diferențelor de curs valutar,* respectiv a acelor diferențe care apar datorită crizelor valutare din țările occidentale, între valoarea în valută a mărfii facturate la extern și valoarea în valută a aceleiași mărfi încasate de la extern, intervine contul sintetic **434 Decontări privind fondul de regularizare a influențelor conjuncturale,** în cazul cînd aceste diferențe privesc exportul de mărfuri pe credit cu termen de peste un an. Acesta are caracterul unui cont de decontări bilaterale între întreprinderea de comerț exterior exportatoare și fondul de regularizare a influențelor conjuncturale care este administrat de către Ministerul Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale, privind diferențele de curs valutar corespunzătoare, diferențele conjuncturale din modificarea cursurilor de revenire planificate la export etc. Ca funcție contabilă, este un cont bifuncțional. Elementele de conținut privind diferențele de curs valutar reflectate în acest cont, rezultă din tabelul 9.9. Reflectarea diferențelor de curs valutar în structura acestui cont, se face la subcontul **434.04 Decontări privind diferențele de curs valutar la operațiile de import și export pe credit peste un an.** În ce privesc diferențele de curs valutar la exportul de mărfuri cu plata la vedere și pe credit cu termen de pînă la un an, contabilizarea lor se face în contul **455 Diferențe din activitatea de co-**

Scanned with CamScanner

Tabelul 9·9

DEBIT	434 Decontări privind fondul de regularizare a influențelor conjuncturale (export)	CREDIT
— Diferențele nefavorabile de curs valutar, exprimate în valută și transformate în lei pe baza cursului comercial unic.		— Diferențele favorabile de curs valutar, exprimate în valută și transformate în lei pe baza cursului comercial unic.
— Soldul debitor exprimă mărimea diferenței de curs valutar de încasat, în lei.	SAU	— Soldul creditor exprimă mărimea diferenței de curs valutar de vărsat, în lei.

merț exterior, urmînd, în general, metodologia de decontare și contabilizare întîlnită la diferențele de curs comercial privind exportul de mărfuri respectiv.

Diferențele favorabile de curs valutar apar atunci cînd cursul de schimb în lei al valutei la data încasării contravalorii mărfii de la extern este mai mare decît cel existent la data livrării mărfii la export, ceea ce face ca și valoarea în valută a mărfii încasate de la extern să fie mai mare decît valoarea în valută a aceleiași mărfi facturată la extern. Diferențele nefavorabile de curs valutar apar în cazul cînd cursul de schimb în lei al valutei la data livrării mărfii la export este mai mare decît cel existent la data încasării contravalorii acestei mărfi, ceea ce face ca și valoarea în valută a mărfii facturate la extern să fie mai mare decît valoarea în valută a aceleiași mărfi încasată de la extern. În relație de calcul, dacă notăm cu „V.V.F." valoarea în valută a mărfii facturată la extern și cu „V.V.I." valoarea în valută a mărfii încasată de la extern, diferența de curs valutar favorabilă în lei (Dvf), se va obține, în principiu, într-un caz dat:

$$Dvf = (V.V.I. — V.V.F.) \times 15 \quad (36)$$

iar diferența de curs valutar nefavorabilă în lei (Dvn), implică relația de calcul următoare:

$$Dvn = (V.V.F. — V.V.I.) \times 15 \quad (37)$$

Referitor la efectul pe care aceste diferențe îl au în procesul vînzării mărfurilor la export, trebuie spus că, diferențele favorabile de curs valutar majorează creanțele asupra clienților externi, în timp ce, diferențele nefavorabile diminuează aceste creanțe. Reflectarea în conturi a operațiunilor privind diferențele de curs valutar la exportul de mărfuri pe credit cu termen de peste un an, se face potrivit modelului prezentat în figura 9.10.

Principial, diferența de curs valutar ce urmează a se deconta periodic cu fondul de regularizare a influențelor conjuncturale (Dd, Dd') din cadrul acestui model, este o rezultantă a relațiilor de calcul următoare:

— pentru diferența de vărsat:

$$Dd = \Sigma Dvf - \Sigma Dvn \quad (38)$$

— pentru diferența de încasat:

$$Dd' = \Sigma Dvn - \Sigma Dvf \quad (39)$$

De altfel, toate aceste date și calcule se concretizează în contul **434.04 Decontări privind diferențele de curs valutar la operațiile de import și**

Scanned with CamScanner

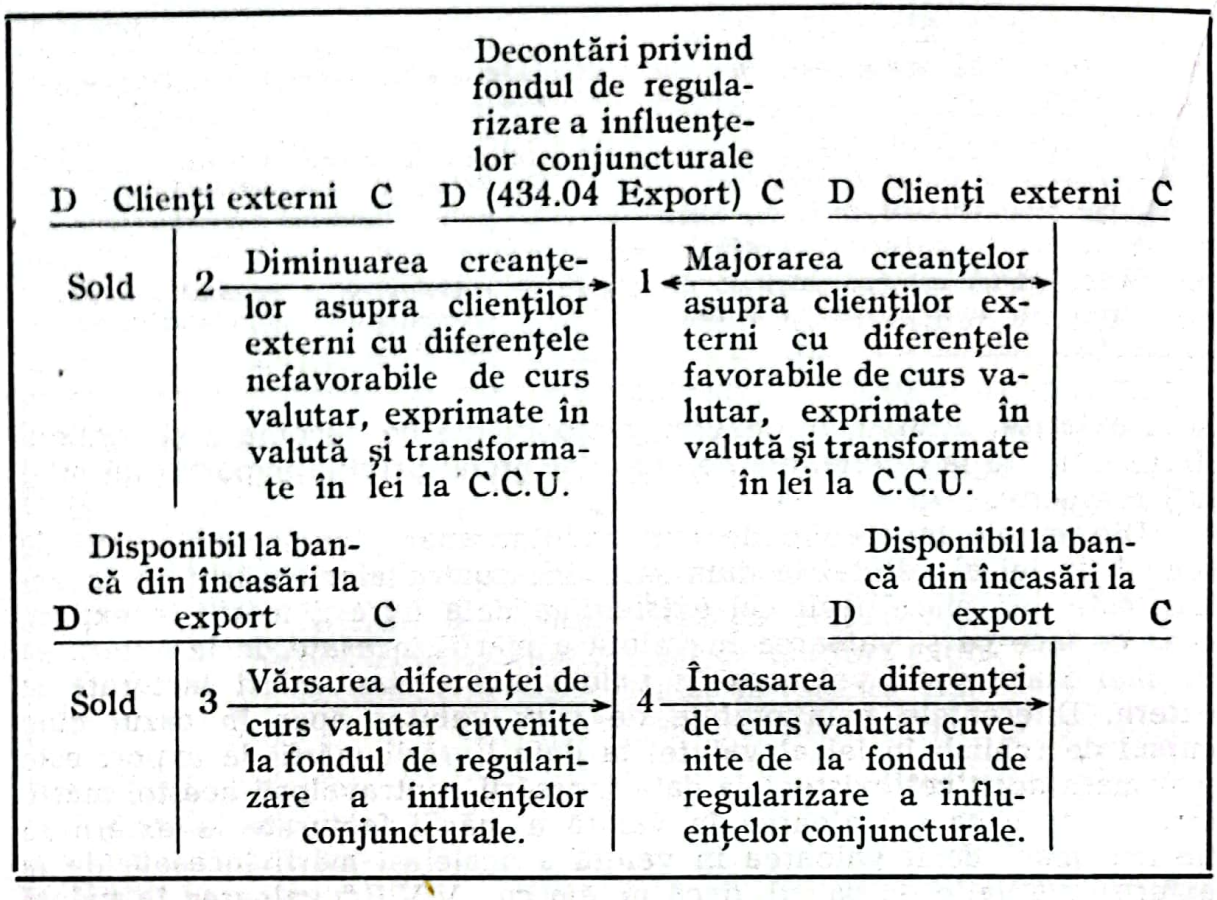


Fig. 9.10. Modelul reflectării contabile a operaţiunilor privind diferenţele de curs valutar la exportul de mărfuri pe credit cu termen de peste un an.

export pe credit peste un an, sub formă de rulaj creditor (ΣDvf), rulaj debitor (ΣDvn), sold creditor (Dd) şi sold debitor (Dd').

Modelul numeric exemplificativ monografic al contabilizării curente a datelor privind exportul de mărfuri în comision cu plata la vedere, condiţia de livrare C.I.F., este redat în tabelul 9.10.

Tabelul 9.10

Export de mărfuri în comision cu plata la vedere condiţia de livrare C.I.F.		I Înregistrarea contabilă cronologică		
Enunţul operaţiunilor economice — financiare		FORMULA CONTABILĂ (Cont Di) = (Cont Cj)		Valori în lei
1	I.C.E. facturează mărfurile livrate de către unitatea producătoare la export în comision în valoare de 5 400 $ preţ extern de vînzare C.I.F., curs comercial unic 15 lei/$ = 81 000 lei, cheltuieli de transport şi asigurare pe parcurs extern 360 $ × 15 = 5 400 lei, comisionul cuvenit O.C.M. 40 $ × 15 = 600 lei, valoarea mărfii la preţ extern F.O.B. net 5 000 $ × 15 = = 75 000 lei. (vezi tab. 9.4 şi fig. 9—	Data		
		400.1 Clienţi externi	= %	81 000
			600 Venituri din activitatea de bază (export în comision)	75 000
			499.1 Creditori externi	5 400
			499.0 Creditori interni	600

Scanned with CamScanner

		Data			
2	I.C.E. reflectă valoarea de decontare cu unitatea producătoare de 4 950 $, curs de revenire planificat 14 lei/$ = 69 300 lei, comisionul de export de 50 $ × 14 = 700 lei, diferenţa de curs comercial de vărsat (C.C.U.>C.R.P.), calculată la nivelul preţului extern F.O.B. net, (75 000—70 000) = 5 000 lei (vezi tab. 9.4 şi fig. 9—3).	600 Venituri din activitatea de bază (export în comision)	=	% 410.0 Furnizori interni (M) 611.01 Venituri de realizat pentru mărfuri vîndute la export în comision 455.02 Diferenţe din decontarea la curs de revenire a operaţiilor de export în devize libere şi devize cliring.	75 000 69 300 700 5 000
		Data			
2 bis	I.C.E. decontează unităţii producătoare c/val. mărfurilor livrate la export în comision, din creditul bancar obţinut în acest scop de 69 300 lei (vezi tab.9.4)	410.0 Furnizori interni (M)	=	800.20 Credite pentru mărfuri şi documente de export	69 300
		Data			
3	I.C.E. încasează prin B.R.C.E. c/val. mărfurilor livrate la export în comision de 5 400 $ preţ extern de vînzare C.I.F., curs comercial unic 15 lei/$ = 81 000 lei (vezi fig. 9—5 şi înregistrarea sistematică Debit ct. 400.1).	351 Disponibil la bancă din încasări la export	=	400.1 Clienţi externi	81 000
		Data			
4	I.C.E. decontează din valuta încasată de la extern: creditul bancar datorat de 69 300 lei; diferenţa de curs comercial de 5 000 lei care se cuvine a fi vărsată (vezi fig. 9—5 şi înreg. sistematică Credit ct. 800.20 şi 455.02).	% 800.20 Credite pentru mărfuri şi documente de export 455.02 Diferenţe din decontarea la curs de revenire a operaţiilor de export în devize libere şi devize cliring	=	351 Disponibil la bancă din încasări la export	74 300 69 300 5 000
		Data			
5	I.C.E. reflectă decontul primit de la unitatea prestatoare pentru costul prestaţiilor externe (transport, asigurare) la mărfurile exportate, în sumă de 360 $, C.R.P. 14 lei/$ = 5 040 lei, C.C.U. 15 lei/$ = 5 400 lei, diferenţa de curs comercial la prestaţie (5 400—5 040) = 360 lei (vezi tab. 9.4).	499.1 Creditori externi	=	% 410.0 Furnizori interni (P) 455.08 Diferenţe din decontarea la curs de revenire a operaţiilor de plăţi din prestaţii internaţionale în devize libere şi devize cliring	5 400 5 040 360

Scanned with CamScanner

6	I.C.E. decontează din valuta încasată de la extern: valoarea cuvenită unității prestatoare de 360 $, C.R.P. 14 lei/$ = 5 040 lei; diferența de curs comercial la prestație care se cuvine vărsată de 360 lei (vezi înreg. sistematică Credit ct. 410.0 (P) și 455.08)	Data			
		%	=	351 Disponibil la bancă din încasări la export	5 400
		410.0 Furnizori interni (P)			5 040
		455.08 Diferențe din decontarea la curs de revenire a operațiilor de plăți din prestații internaționale în devize libere și devize cliring			360
7	I.C.E. decontează din valuta încasată de la export comisionul cuvenit Oficiului de Control al Mărfurilor de 600 lei (vezi tab. 9.4 și înreg. sistematică Credit ct. 499.0).	Data			
		499.0 Creditori interni	=	351 Disponibil la bancă din încasări la export	600
8	I.C.E. transferă din valuta încasată de la extern comisionul de export, în sumă de 50 $, C.R.P. 14 lei/$ = 700 lei, ca disponibil bănesc în contul său curent la B.R.C.E. (vezi fig. 9—5 și tab. 9.4).	Data			
		340 Cont curent	=	351 Disponibil la bancă din încasări la export	700
9	I.C.E. efectuează diferite cheltuieli generale în sumă de 320 lei cu plata prin bancă din contul curent.	Data			
		521 Cheltuieli generale ale întreprinderii	=	340 Cont curent	320
10	I.C.E. transferă comisionul de export realizat ca venit în sumă de 700 lei în vederea calculării rezultatului financiar (vezi fig. 9—9 și înreg. sistematică Credit ct. 611.01)	Data			
		611.01 Venituri de realizat pentru mărfuri vîndute la export în comision	=	600 Venituri din activitatea de bază (export în comision)	700
11	I.C.E. repartizează cota de cheltuieli generale aferentă exportului de mărfuri în comision, în sumă de 320 lei (vezi fig. 9—9).	Data			
		600 Venituri din activitatea de bază (export în comision)	=	521 Cheltuieli generale ale întreprinderii	320
12	I.C.E. reflectă beneficiul realizat la exportul de mărfuri în comision în sumă de 380 lei (vezi înreg. sistematică Sold creditor ct. 600-Export în comision)	Data			
		600 Venituri din activitatea de bază (export în comision)	=	750.01 Beneficii și pierderi din activitatea de bază (export în comision)	380

Scanned with CamScanner

II. Înregistrarea contabilă sistematică

D	Cont 400.1	C
1) 81 000		3) 81 000
Td=81 000		Tc=81 000
Sd= 0		

D	Cont 600 (c)	C
2) 75 000		1) 75 000
11) 320		10) 700
Td=75 320		Tc=75 700
12) 380		Sc= 380

D	Cont 499.1	C
5) 5 400		1) 5 400
Td = 5 400		Tc = 5 400
		Sc = 0

D	Cont 410.0(M)	C
4)2b 69 300		2) 69 300
Td=69 300		Tc=69 300
		Sc= 0

D	Cont 611.01	C
10) 700		12) 700
Td= 700		Tc= 700
		Sc= 0

D	Cont 499.0	C
7) 600		1) 600
Td = 600		Tc = 600
		Sc = 0

D	Cont 410.0 (P)	C
6) 5 040		5) 5 040
Td= 5 040		Tc= 5 040
		Sc= 0

D	Cont 351	C
3) 81 000		4) 74 300
		6) 5 400
		7) 600
		8) 700
Td=81 000		Tc=81 000
Sd= 0		

D	Cont 521	C
9) 320		11) 320
Td = 320		Tc = 320
Sd = 0		

D	Cont 455.02	C
4) 5 000		2) 5 000
Td= 5 000		Tc= 5 000
		Sc= 0

D	Cont 340	C
8) 700		9) 320
Td= 700		Tc= 320
Sd= 380		

D	Cont 455.08	C
6) 360		5) 360
Td = 360		Tc = 360
		Sc = 0

D	Cont 800.20	C
4) 69 300		2b) 69 300
Td=69 300		Tc=69 300
		Sc=

D	Cont 750.01	C
		12) 380
Td= 0		Tc= 380
		Sc= 380

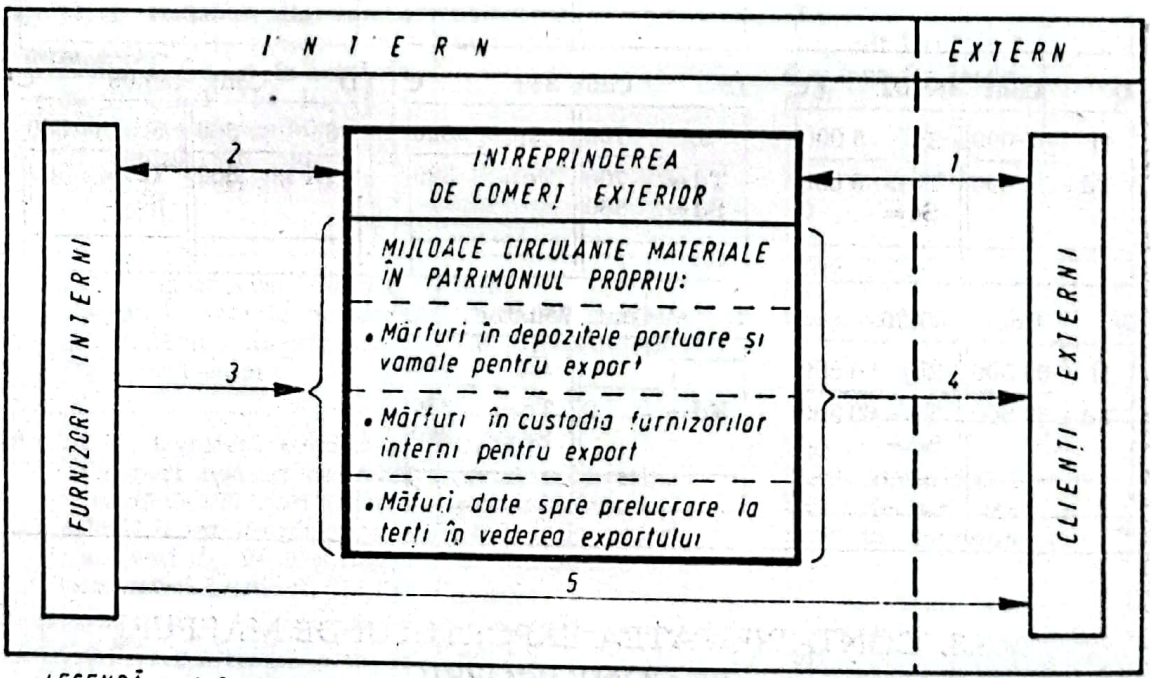
9.3.3. CONTABILITATEA EXPORTULUI DE MĂRFURI PE CONT PROPRIU

Această modalitate de export se aplică în varianta cu plata imediată pentru mărfurile cuprinse în lista stabilită de către Ministerul Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale în colaborare cu alte ministere economice interesate, cum sînt: mărfurile de conjunctură, sezoniere sau care fac obiectul tranzacțiilor la burse, mărfurile ce se derulează la export prin baze sau depozite proprii ale întreprinderilor de comerț exterior (cherestea, animale vii) etc. Specificul acestei modalități de export constă în aceea că mărfurile se achiziționează

Scanned with CamScanner

nează ferm de către întreprinderea de comerț exterior de la unitățile producătoare la prețul intern de cumpărare, convenit prin contractele interne încheiate. Prețurile interne de cumpărare se formează pe baza prețurilor externe F.O.B. din momentul cumpărării mărfurilor și a cursurilor de revenire planificate pe mărfuri sau grupe de mărfuri, din care se deduc cheltuielile aferente depozitării, manipulării, sortării și pregătirii mărfurilor pentru export. Comercializarea la extern a acestor mărfuri se face pe contul și riscul întreprinderii de comerț exterior exportatoare la prețurile externe corespunzătoare condițiilor de livrare, folosindu-se modalitatea de decontare cu plata imediată. În context, condiția ce se pune acestei modalități de export este de a exista certitudinea comercializării eficiente și imediate a mărfurilor pe piața internațională, chiar dacă nu au fost încheiate în prealabil contracte externe.

Sistemul de flux pe care mărfurile destinate exportului pe cont propriu îl urmează de la furnizorii interni la clienții externi se poate prezenta în două variante și anume: a) fluxul indirect de export, care presupune încorporarea mărfurilor ca mijloace circulante materiale în patrimoniul întreprinderii de comerț exterior exportatoare înainte de a fi trecut granițele țării noastre; b) fluxul direct de export, care presupune dirijarea directă a mărfurilor peste graniță fără a fi încorporate în prealabil sub formă de mijloace circulante materiale în patrimoniul întreprinderii de comerț exterior exportatoare. Modelul fluxurilor de principiu privind contractarea și derularea exportului de mărfuri pe cont propriu, se redă în figura 9.11.



LEGENDĂ
1. Contractarea cu partenerii externi a mărfurilor ce urmează a se livra la export
2. Contractarea cu partenerii interni a mărfurilor ce urmează a se livra la export
3. Achiziționarea mărfurilor pentru export, cînd acestea se încorporează ca mijloace circulante materiale în patrimoniul I.C.E.
4. Livrarea mărfurilor la export cînd ele au fost încorporate anterior patrimoniului I.C.E. ca mijloace circulante materiale
5. Livrarea directă a mărfurilor la export fără ca acestea să se încorporeze ca mijloace circulante materiale în patrimoniul I.C.E.

Fig. 9.11. Modelul fluxurilor de principiu privind contractarea și derularea exportului de mărfuri pe cont propriu.

Scanned with CamScanner

În *condițiile fluxului indirect de export*, mărfurile achiziționate de la unitățile producătoare interne și intrate în patrimoniul întreprinderii de comerț exterior exportatoare ca mijloace circulante materiale, se pot afla în situații temporare diferite, care necesită reflectare contabilă distinctă, ca: mărfuri în depozitele portuare și vamale pentru export, mărfuri aflate în custodia furnizorilor interni urmînd a se exporta, mărfuri date la prelucrare pentru a putea fi valorificate superior pe piața externă etc.

Pentru contabilizarea curentă a datelor privind stocul și mișcarea mărfurilor în cadrul depozitelor pentru export de care dispun unele întreprinderi de comerț exterior, ca și pentru determinarea contabilă permanentă a indicatorilor sintetici caracterizînd acest fenomen, se folosește contul sintetic **230 Mărfuri în depozit**, subcontul **Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din țară.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de mijloace economice, fiind un cont de gestionare a mijloacelor circulante materiale, deci monofuncțional de activ ca funcție contabilă. Stocul și mișcările de mărfuri pe care le reflectă și controlează, se evaluează la prețul intern de cumpărare al întreprinderii de comerț exterior exportatoare. Conținutul economic al acestui cont rezultă din tabelul 9.11.

Tabelul 9.11

DEBIT	230 Mărfuri în depozit, subcont: Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din țară	CREDIT
— Valoarea mărfurilor achiziționate de la furnizorii interni și depozitate în vederea exportului; — Valoarea mărfurilor intrate din custodia furnizorilor interni în depozitele pentru export; — Valoarea mărfurilor primite de la prelucrare în depozitele pentru export, inclusiv costul prelucrării; — Valoarea mărfurilor constatate în plus la inventariere; — Diferențele rezultate din majorarea prețurilor, în negru, și din reducerea prețurilor, în roșu.	— Valoarea mărfurilor ieșite din depozitele pentru export, prin vînzarea la extern; — Valoarea mărfurilor date spre prelucrare la terți din depozitele pentru export; — Valoarea mărfurilor constatate în minus la inventariere, imputate sau suportate de I.C.E.; — Valoarea mărfurilor distruse în urma calamităților; — Valoarea mărfurilor necorespunzătoare, restituite furnizorilor interni.	
— Soldul debitor exprimă valoarea mărfurilor existente în stoc la depozitele pentru export, la un moment dat.		

În scopul contabilizării curente a mărfurilor pe care întreprinderea de comerț exterior exportatoare le cumpără de la furnizorii interni, dar pe care nu le poate ridica sau livra imediat la export din anumite cauze (partenerul extern nu a trimis la timp nava pentru încărcarea mărfii sau nu a deschis acreditivul pentru achitarea ei, termenul de livrare prevăzut în contractul extern nu concordă cu cel din contractul intern etc.), mărfurile rămînînd ca atare pentru o perioadă de timp în păstrarea furnizorilor interni, intervine contul sintetic **232 Mărfuri în custodie pentru export.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de mijloace economice, avînd rolul de a gestiona mijloacele circulante materiale, ceea

Scanned with CamScanner

ce face să fie un cont monofuncțional de activ ca funcție contabilă. Stocul și mișcarea mărfurilor din custodia furnizorilor interni destinate exportului se evaluează curent la prețul intern de cumpărare al întreprinderii de comerț exterior exportatoare. Conținutul economic al acestui cont se redă în tabelul 9.12.

Tabelul 9.12

DEBIT	232 Mărfuri în custodie pentru export	CREDIT
— Valoarea mărfurilor cumpărate pentru export și lăsate în custodia furnizorilor interni; — Diferențele rezultate la reevaluarea stocurilor de mărfuri din custodia pentru export, în negru, cînd prețurile se majorează, și în roșu, cînd prețurile se reduc.		— Valoarea mărfurilor ieșite din custodia pentru export prin vînzare la extern; — Valoarea mărfurilor aduse din custodia furnizorilor interni, în depozitele pentru export ale întreprinderii; — Valoarea mărfurilor predate spre prelucrare la terți din custodia furnizorilor interni pentru export.
— Soldul debitor exprimă valoarea stocului de mărfuri cumpărate pentru export și lăsate în custodia furnizorilor interni.		

Reflectarea în conturi a operațiunilor privind achiziționarea de mărfuri de la unitățile producătoare interne de către întreprinderea de comerț exterior exportatoare, cu stocarea lor temporară în depozite portuare și în custodie la furnizori în vederea exportului pe cont propriu, se face potrivit modelului prezentat în figura 9.12.

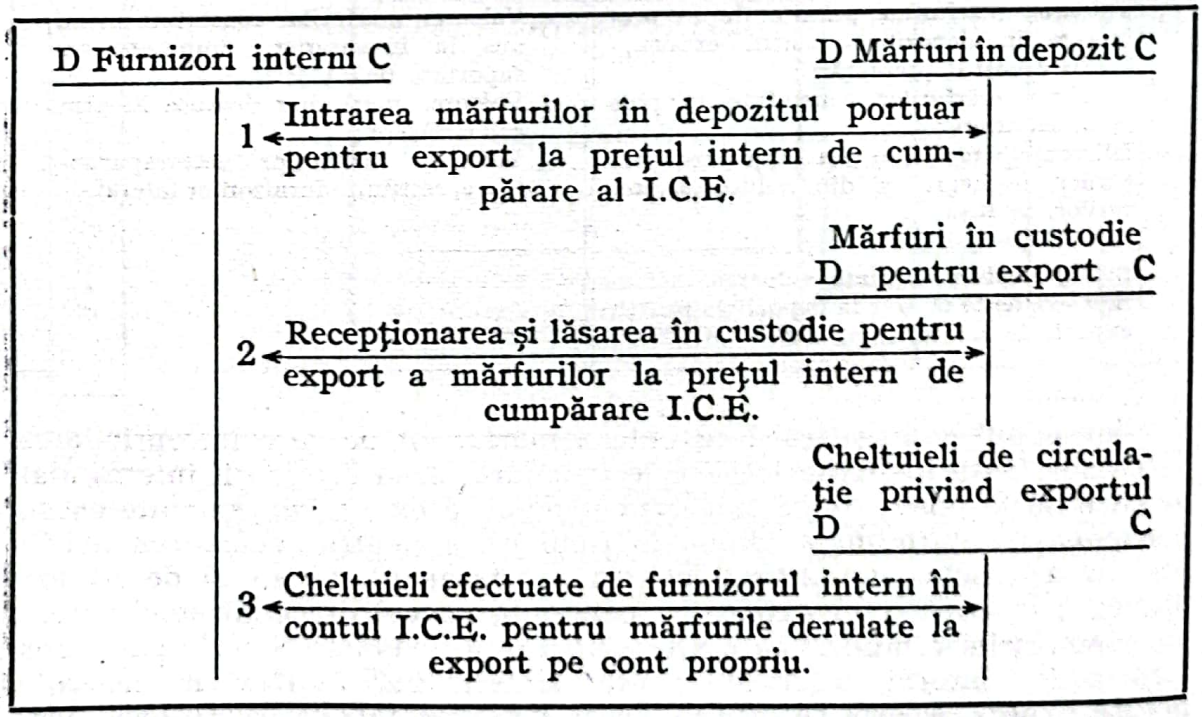


Fig. 9.12. Modelul reflectării contabile a operațiunilor privind achiziționarea de mărfuri pentru export pe cont propriu de către întreprinderea de comerț exterior.

Scanned with CamScanner

Pentru contabilizarea curentă a datelor privind mişcarea mărfurilor pe care întreprinderea de comerţ exterior le predă terţilor în vederea executării unor operaţiuni de recondiţionare, transformare, ambalare specială etc., cu scopul de a fi apoi valorificate superior pe piaţa externă, se foloseşte contul sintetic **236 Mărfuri date spre prelucrare la terţi**, care se încadrează, de asemenea, în clasa conturilor de mijloace economice, fiind cont de gestionare a mijloacelor circulante materiale, deci monofuncţional de activ în privinţa funcţiei contabile. Evaluarea curentă a mărfurilor predate spre prelucrare la terţi se face la preţul intern de cumpărare de la furnizorul intern, iar a mărfurilor rezultate din prelucrare la un preţ intern de cumpărare care include şi costul prelucrării. Elementele de conţinut pe care le reflectă acest cont se redau în tabelul 9.13.

Tabelul 9.13

DEBIT	236 Mărfuri date spre prelucrare la terţi	CREDIT
— Valoarea mărfurilor date spre prelucrare la terţi din depozitele pentru export ale întreprinderii; — Valoarea mărfurilor date spre prelucrare la terţi din custodia furnizorilor interni pentru export; — Valoarea mărfurilor refuzate de clienţii externi şi trimise spre prelucrare la terţi.	— Valoarea mărfurilor prelucrate la terţi şi readuse în depozitele pentru export ale întreprinderii; — Valoarea mărfurilor prelucrate şi vîndute direct la extern; — Alte ieşiri de mărfuri din cele aflate la terţi pentru prelucrare.	
⊣ Soldul debitor exprimă existentul valoric de mărfuri pentru prelucrare la terţi, la un moment dat.		

Reflectarea în conturi a operaţiunilor privind predarea pentru prelucrare la terţi a unor mărfuri în vederea exportului pe cont propriu, se face potrivit modelului prezentat în figura 9.13. În ipoteza primirii mărfurilor de la prelucrare în depozitul pentru export al întreprinderii de comerţ exterior, reflectarea în conturi se face în conformitate cu modelul redat în figura 9.14.

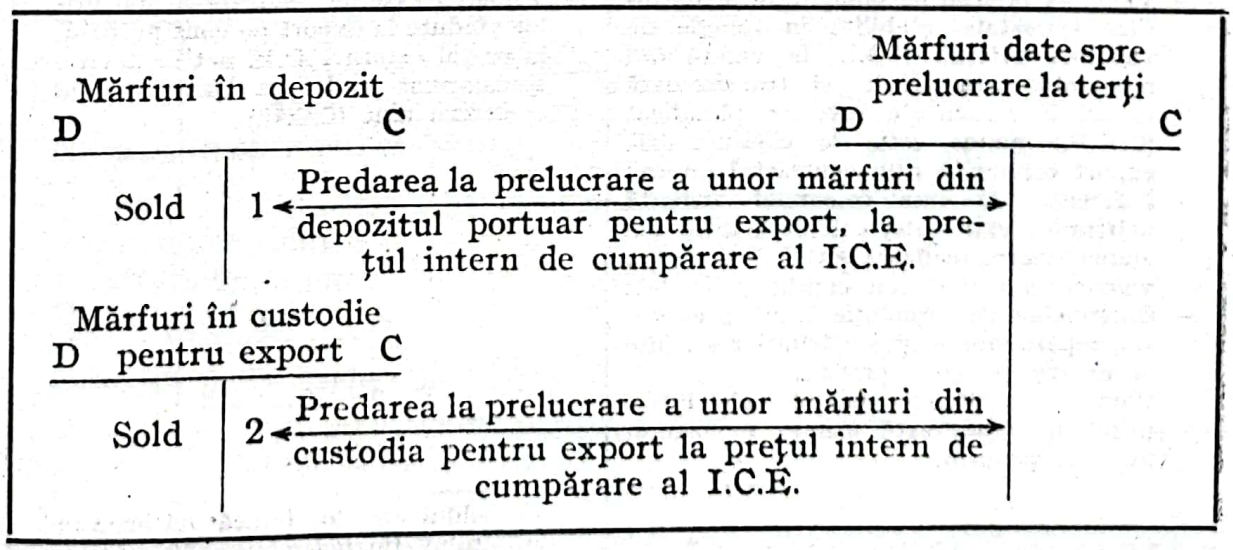


Fig. 9.13. Modelul reflectării contabile a operaţiunilor privind predarea unor mărfuri pentru prelucrarea la terţi în vederea exportului pe cont propriu.

Scanned with CamScanner

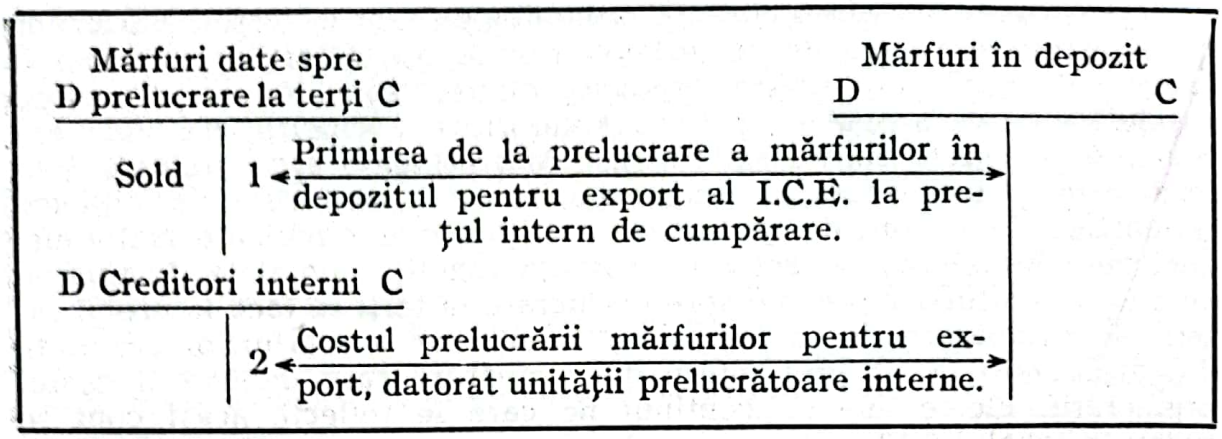


Fig. 9.14. Modelul reflectării contabile a operațiunilor privind primirea de la prelucrare a mărfurilor în depozitul pentru export al I.C.E.

În ce privește reflectarea contabilă a achitării valorilor datorate de către întreprinderea de comerț exterior exportatoare de mărfuri pe cont propriu față de unitățile producătoare și cele prestatoare, aceasta presupune creditarea contului **800.20 Credite pentru mărfuri și documente de export,** concomitent cu debitarea conturilor: **410.0 Furnizori interni** și **499.0 Creditori interni.**

În scopul contabilizării curente a procesului vînzării mărfurilor la export, pentru calcularea contabilă la nivel efectiv a indicatorului „volumul exportului de mărfuri pe cont propriu", ca și a rezultatului financiar realizat de întreprinderea de comerț exterior exportatoare din acest proces economic, intervine contul sintetic **600 Venituri din activitatea de bază,** subcontul **Venituri din vînzarea mărfurilor la export pe cont propriu.** El se încadrează în clasa conturilor de procese economice, fiind un cont de calculație a rezultatelor activității economice cu funcție preponderentă de pasiv. Conținutul economic al acestui cont este prezentat în tabelul 9.14.

Tabelul 9.14

DEBIT	600 Venituri din activitatea de bază, subcont: Venituri din vînzarea mărfurilor la export pe cont propriu	CREDIT
— Valoarea internă de cumpărare a mărfurilor exportate, stabilită în funcție de valoarea externă F.O.B. în valută din momentul cumpărării și transformată în lei la cursul de revenire planificat (C.R.P.) minus cota de cheltuieli de export convenită prin contractul intern; — Diferența de curs comercial aferentă mărfurilor exportate, calculată între valoarea externă realizată la C.C.U. și aceeași valoare la C.R.P., cu exprimare în lei; — Cheltuielile de circulație privind exportul, repartizate asupra mărfurilor vîndute la extern pe cont propriu; — Cota de cheltuieli generale ale întreprinderii, repartizată asupra exportului pe cont propriu.	— Valoarea externă realizată a mărfurilor vîndute la export pe cont propriu, la prețul extern F.O.B. net în devize, transformat în lei pe baza cursului comercial unic (C.C.U.).	
	— Soldul creditor indică mărimea rezultatului financiar favorabil obținut din exportul de mărfuri pe cont propriu (diferența netă) în lei.	

Scanned with CamScanner

Reflectarea în conturi a operațiunilor privind vînzarea mărfurilor la export pe cont propriu, care se presupune că are loc în condiția de livrare F.O.B. (F.F.R.), flux indirect, se face în conformitate cu modelul redat în figura 9.15.

În **condițiile fluxului direct de export,** la termenul contractual de livrare, mărfurile se dirijează pe o traiectorie directă de la furnizorii interni la clienții externi de către întreprinderea de comerț exterior exportatoare, fără să fie integrate ca mijloace circulante materiale în patrimoniul acesteia. Drept urmare, folosirea conturilor de mijloace circulante materiale: **230 Mărfuri în depozit, 232 Mărfuri în custodie pentru export, 236 Mărfuri date spre prelucrare la terți** etc., nu mai este necesară. În acest context, reflectarea în conturi a operațiunilor

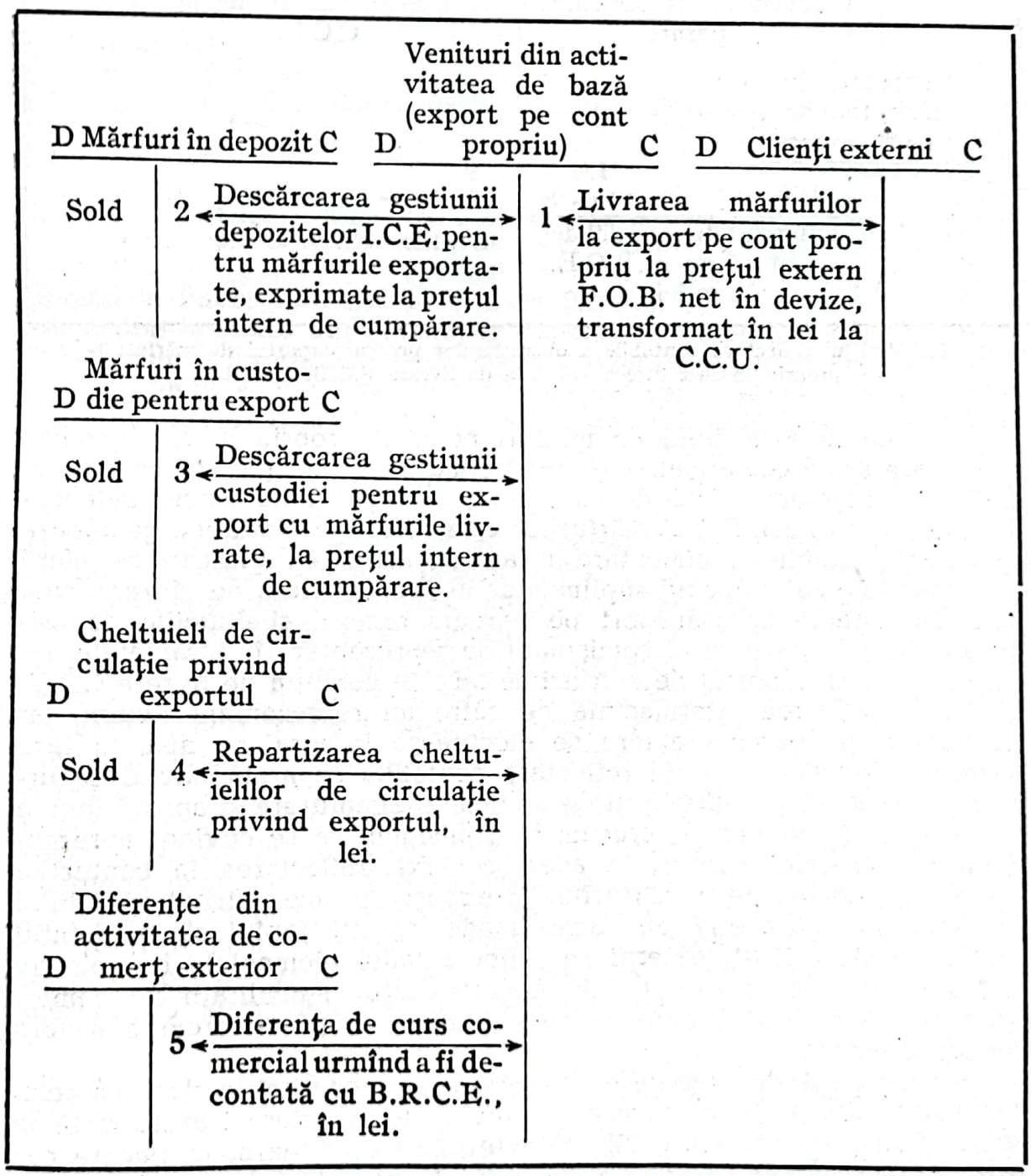


Fig. 9.15. Modelul reflectării contabile a operațiunilor privind vînzarea mărfurilor la export pe cont propriu în flux indirect, condiția de livrare F.O.B. (F.F.R.).

Scanned with CamScanner

privind exportul de mărfuri pe cont propriu în flux direct, condiția de livrare F.O.B. (F.F.R.), se face potrivit modelului prezentat în figura 9.16.

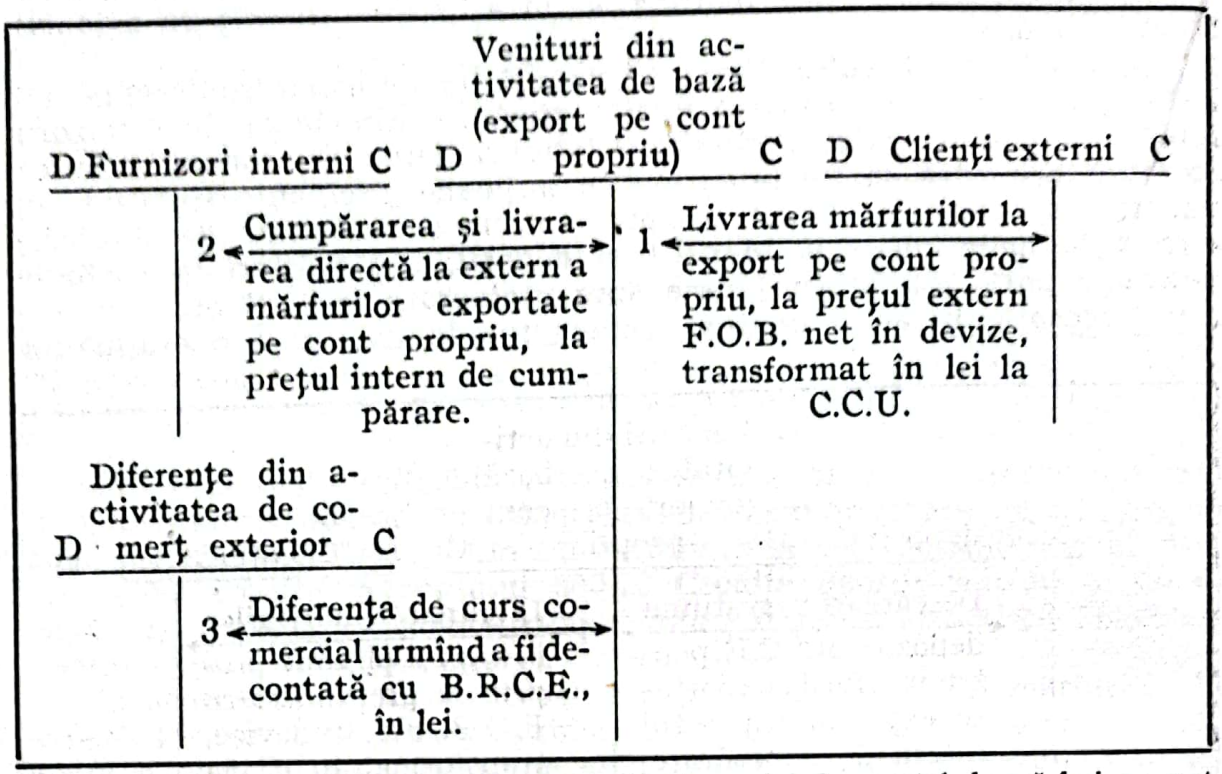


Fig. 9.16. Modelul reflectării contabile a operațiunilor privind exportul de mărfuri pe cont propriu în flux direct, condiția de livrare F.O.B. (F.F.R.).

Efectuarea exportului de mărfuri pe cont propriu în alte condiții de livrare și de comercializare, decît condiția F.O.B. (F.F.R.) cu comercializarea neintermediată de care ne-am ocupat pînă acum, independent de faptul dacă fluxul mărfurilor este direct sau indirect, generează reflectări contabile suplimentare în faza livrării la extern, care se referă la elementele ce se includ suplimentar în prețul extern de vînzare, cum sînt: cheltuielile de transport pe parcurs extern, cheltuielile de asigurare pe parcurs extern, comisionul de reprezentare în străinătate. De exemplu, dacă exportul de mărfuri se face în condiția de livrare C.A.F. cu comercializarea intermediată de către un reprezentant extern, iar transportul pe parcurs extern se efectuează integral pe apă, în faza livrării mărfurilor necesită reflectare contabilă separată navlul ce urmează a se plăti întreprinderii de navlosire, agenturare și aprovizionare cu nave I.C.E. Navlomar, precum și comisionul ce se cuvine reprezentantului comercial extern. În acest context, reflectarea în conturi a operațiunii de livrare a mărfurilor la export, se face potrivit modelului prezentat în figura 9.17. Din acest model rezultă faptul că, în debitul contului **400.1 Clienți externi** se reflectă toate elementele ce compun prețul extern de vînzare C.A.F. corespunzător modalității de comercializare intermediată, care se constituie ca drept de creanță asupra clientului extern.

Independent de condițiile de livrare și modalitățile de comercializare utilizate, odată cu încasarea valutei de la extern transformată în lei la C.C.U., contul **400.1 Clienți externi** se creditează, în fiecare caz dat, pentru mărimea valorică a dreptului de creanță calculată în funcție de prețul extern de vînzare corespunzător care intră sub formă de dis-

Scanned with CamScanner

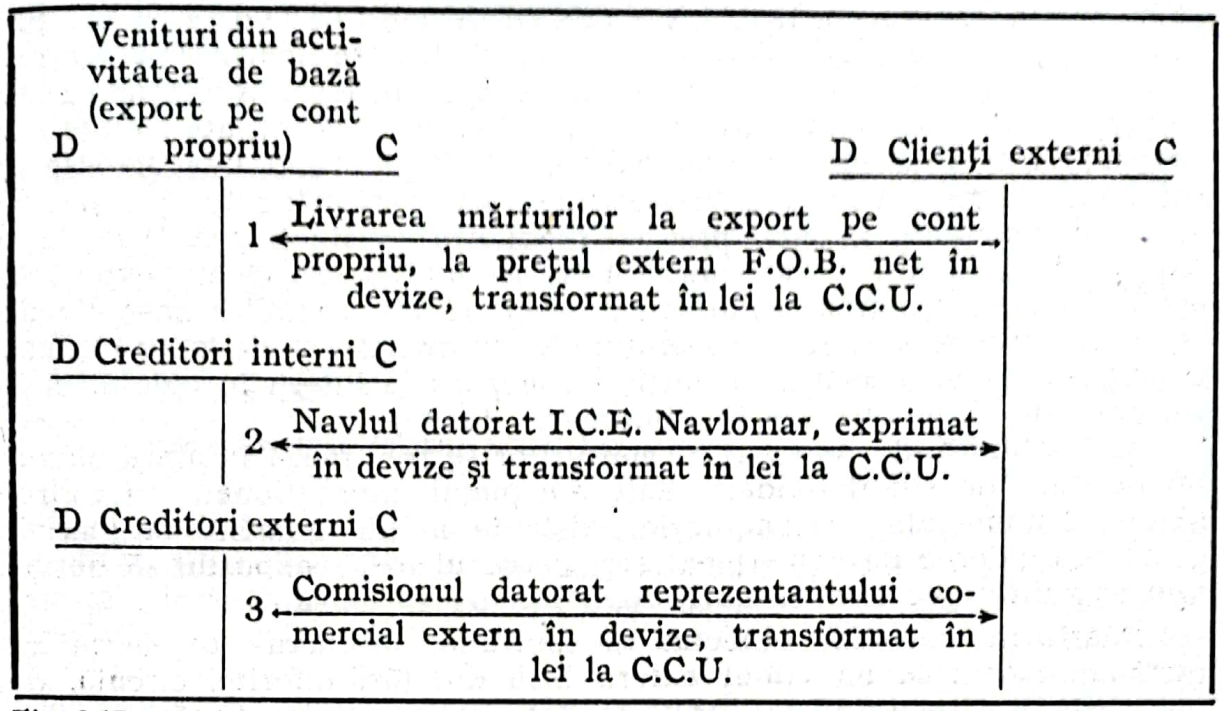


Fig. 9.17. Modelul reflectării contabile a operaţiunilor de vînzare a mărfurilor la export pe cont propriu în condiţia de livrare C.A.F. şi comercializarea intermediată.

ponibil la Banca Română de Comerţ Exterior, fiind debitat contul **351 Disponibil la bancă din încasări la export.** Din disponibilul bănesc creat în acest mod, întreprinderea de comerţ exterior exportatoare efectuează plăţi privind: rambursarea creditului bancar primit anterior pentru achitarea contravalorii mărfurilor achiziţionate de la intern şi a prestaţiilor, vărsarea diferenţelor de curs comercial cuvenite la B.R.C.E., transferarea disponibilului corespunzător diferenţei nete realizate din export în contul ei curent la bancă etc., prilej cu care contul **351 Disponibil la bancă din încasări la export** este creditat în corespondenţă cu debitul conturilor: **800.20 Credite pentru mărfuri şi documente de export, 455 Diferenţe din activitatea de comerţ exterior** (subconturile corespunzătoare), **340 Cont curent** etc., după caz. Datele necesare pentru calculul rezultatului financiar provenit din exportul de mărfuri pe cont propriu, se concretizează în contul **600 Venituri din activitatea de bază** (export pe cont propriu). Acest calcul, menit să dimensioneze mărimea diferenţei nete ca rezultat financiar favorabil (beneficiu) la exportul pe cont propriu, are loc la sfîrşitul perioadei de gestiune prin compararea totalului creditor cu totalul debitor în care s-au inclus prin repartizare cotele corespunzătoare de cheltuieli de circulaţie şi de cheltuieli generale ale întreprinderii, de unde soldul creditor al contului va exprima rezultatul căutat. Reflectarea contabilă a acestui rezultat se face prin debitarea contului **600 Venituri din activitatea de bază** (export pe cont propriu) şi creditarea contului **750.01 Beneficii şi pierderi din activitatea de bază** (export pe cont propriu).

9.3.4. CONTABILITATEA REEXPORTULUI DE MĂRFURI

Alături de exportul propriu-zis al mărfurilor din producţia internă livrate pe baze comerciale partenerilor externi, în volumul exportului ca indicator economic realizat se cuprinde şi reexportul mărfurilor de

Scanned with CamScanner

proveniență străină. În esență, reexportul de mărfuri constă în cumpărarea și vînzarea unei mărfi în devize libere, respectiv cumpărarea dintr-o țară și vînzarea în altă țară, cu care prilej întreprinderea de comerț exterior ce derulează reexportul obține o diferență favorabilă de preț (prețul de vînzare este mai mare decît prețul de cumpărare) suficient de mare pentru a acoperi cheltuielile ocazionate și a-și asigura un beneficiu. În mod practic, reexportul poate fi privit pe de o parte, ca un import de mărfuri, iar pe de altă parte, ca un export al aceloraşi mărfuri, fiind încadrat în categoria operațiunilor speciale de comerț exterior, alături de operațiunile de switch[1] și de aller-retour[2], compensațiile de mărfuri, vînzările de mărfuri la intern în valută, operațiunile de prelucrare sau înnobilare (în „lohn") etc.

Operațiunile de reexport al mărfurilor se realizează în afara planului pe bază de studii fundamentate ale pieței internaționale, în cadrul căreia, fenomenele conjuncturale existente la un moment dat permit ca întreprinderea de comerț exterior ce derulează reexportul să obțină unele rezultate economice pozitive.

Mărfurile care fac obiectul reexportului, în fluxul lor de la un furnizor extern la un client extern însă din țări diferite, circulă, de obicei, fără a trece prin teritoriul de stat al țării noastre. Cu toate acestea, independent de situație, întreprinderea română de comerț exterior care intermediază reexportul încorporează în patrimoniul său mărfurile respective, întrucît le cumpără și le vinde în mod ferm.

Pentru evaluarea curentă a mărfurilor ce se reexportă, se folosesc astfel de prețuri, cum sînt: a) prețul extern de cumpărare, în funcție de care se calculează contravaloarea mărfurilor de achitat furnizorului extern; b) prețul extern complet de cumpărare, care se formează adăugînd la prețul extern de cumpărare cheltuielile ocazionate de reexportul mărfurilor (transport, asigurare, speze bancare etc.); c) prețul extern de vînzare, în funcție de care se calculează contravaloarea mărfurilor de încasat de la clientul extern. În scopul exemplificării numerice a structurilor valorice care au la bază aceste prețuri se presupune că unui lot de mărfuri reexportat din țara „A" în țara „B" de către o întreprindere română de comerț exterior îi corespund datele convenționale cuprinse în tabelul 9.15. Din acest tabel rezultă că, beneficiul realizat de către I.C.E. din reexportul de mărfuri este de 2 200 dolari, și respectiv de 33 000 lei. El se calculează prin scăderea valorii mărfii la prețul extern complet de cumpărare din valoarea mărfii la prețul extern de vînzare (24 000 — 21 800 = 2 200 dolari; 360 000 — 327 000 = = 33 000 lei).

Pentru culegerea datelor primare referitoare la reexportul de mărfuri se folosesc, în principal, următoarele documente: „factura externă" primită de la furnizorul extern de la care se cumpără marfa în valută

---

[1] *„Switchul"* este o tranzacție comercială care nu se încheie direct cu cumpărătorul din țara beneficiară, ci prin intermediul unei alte firme dintr-o terță țară, folosind regimul legal al devizelor din țara în care își are reședința firma intermediară.

[2] *„Aller-retourul"* reprezintă îmbinarea a două operațiuni inverse de switch (una de tip aller și alta de tip retour) care au ca scop obținerea de beneficii în valută, datorită diferențelor de curs valutar dintre valutele de cliring și valutele liber convertibile. (Pentru subsoluri, vezi C. Enescu: Contabilitatea în comerțul exterior, Ed. Științifică și Enciclopedică, București, 1977, pg. 202).

Scanned with CamScanner

Tabelul 9.15

Nr. crt.	Indicatori	Exprimarea în devize libere $	Exprimarea în lei la C.C.U. 15 lei/$
1	Valoarea mărfii la preţul extern de cumpărare, ţara „A"	20 000	300 000
2	Cheltuieli ocazionate de reexport (transport, asigurare, speze bancare etc.)	1 800	27 000
3	Valoarea mărfii la preţul extern complet de cumpărare	21 800	327 000
4	Valoarea mărfii la preţul extern de vînzare în ţara „B"	24 000	360 000
5	Beneficiul realizat de către I.C.E. din reexport	2 200	33 000

şi care stă la baza achitării contravalorii acestei mărfi prin intermediul Băncii Române de Comerţ Exterior; „factura externă" emisă de către întreprinderea română de comerţ exterior care a derulat reexportul şi care stă la baza încasării contravalorii mărfii în valută de la clientul extern prin intermediul aceleiaşi bănci; „declaraţia vamală de import" şi „declaraţia vamală de export" cînd mărfurile care fac obiectul reexportului trec prin teritoriul de stat al ţării noastre; „decontul de cheltuieli de transport" primit de la întreprinderea de expediţii şi transporturi internaţionale etc.

În scopul contabilizării curente a datelor privitoare la mărfurile expediate în cadrul reexportului, intervine contul sintetic **234 Mărfuri în curs de aprovizionare,** subcontul **Mărfuri în expediţie din străinătate,** care se încadrează în clasa conturilor de mijloace economice, fiind cont de mijloace circulante materiale, deci, monofuncţional de activ ca funcţie contabilă. Conţinutul economic al acestui cont, este prezentat în tabelul 9.16. Alte conturi folosite în faza expedierii mărfurilor în

Tabelul 9.16

DEBIT	234 Mărfuri în curs de aprovizionare, subcont: Mărfuri în expediţie din străinătate	CREDIT
— Valoarea mărfurilor expediate în cadrul reexportului la preţul extern de cumpărare, exprimată în valută şi transformată în lei; — Valoarea ambalajelor care însoţesc mărfurile reexportate, exprimată în valută şi transformată în lei.		— Valoarea mărfurilor care şi-au încheiat circulaţia în cadrul reexportului, fiind scăzute din evidenţă la preţul extern de cumpărare în valută cu transformare în lei; — Valoarea ambalajelor care şi-au încheiat circulaţia în cadrul reexportului şi se scad din evidenţă, exprimată în valută şi transformată în lei.
— Soldul debitor indică valoarea mărfurilor şi ambalajelor care se află în cadrul reexportului, la un moment dat, exprimată în valută şi transformată în lei.		

cadrul reexportului sînt: **410.1 Furnizori externi,** destinat să reflecte obligaţia de achitare a contravalorii mărfurilor livrate de către aceşti furnizori la reexport; **501 Cheltuieli de circulaţie,** subcont **Cheltuieli de circulaţie privind mărfurile în tranzit,** folosit pentru reflectarea

Scanned with CamScanner

cheltuielilor ocazionate de reexport etc. Reflectarea în conturi a operaţiunilor privind expedierea mărfurilor în cadrul reexportului, se face potrivit modelului redat în figura 9.18.

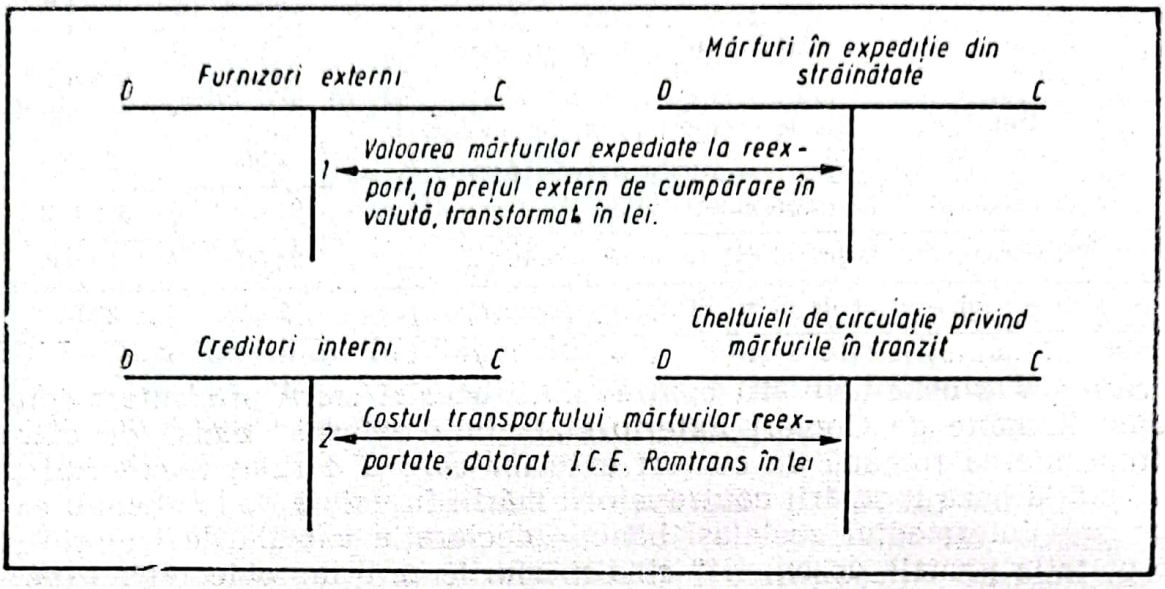


Fig. 9.18. Modelul reflectării contabile a operaţiunilor privind expedierea mărfurilor în cadrul reexportului.

În scopul contabilizării curente a procesului vînzării mărfurilor în cadrul reexportului şi al determinării rezultatului financiar provenit din acest proces economic, se foloseşte contul sintetic **601 Venituri din alte activităţi,** subcontul **601.01 Venituri din tranzit de mărfuri.** Acesta se încadrează în clasa conturilor de procese economice, fiind un cont de calculaţie a rezultatelor activităţii economice cu funcţie contabilă preponderentă de pasiv. Elementele de conţinut ale acestui cont rezultă din tabelul 9.17. Deosebit de acesta, în etapa vînzării mărfurilor la re-

Tabelul 9.17

DEBIT	601.01 Venituri din tranzit de mărfuri	CREDIT
— Valoarea mărfurilor vîndute în cadrul reexportului, exprimată la preţul extern de cumpărare în valută cu transformare în lei; — Cheltuielile de circulaţie privind reexportul, repartizate asupra mărfurilor vîndute.	— Valoarea mărfurilor vîndute în cadrul reexportului, la preţul extern de vînzare corespunzător condiţiei de livrare F.O.B. (F.F.R.), exprimată în valută şi transformată în lei.	
	— Soldul creditor indică mărimea rezultatului financiar favorabil obţinut din reexportul de mărfuri, corespunzător diferenţei favorabile de preţ, în lei.	

export intervin şi alte conturi dintre care menţionăm contul **400.1 Clienţi externi,** destinat pentru reflectarea dreptului de creanţă asupra acestor clienţi, calculat în valută şi transformat în lei, ţinînd seama de preţul extern de vînzare. Reflectarea în conturi a operaţiunilor privind

Scanned with CamScanner

vînzarea mărfurilor în cadrul reexportului, are loc potrivit modelului prezentat în figura 9.19.

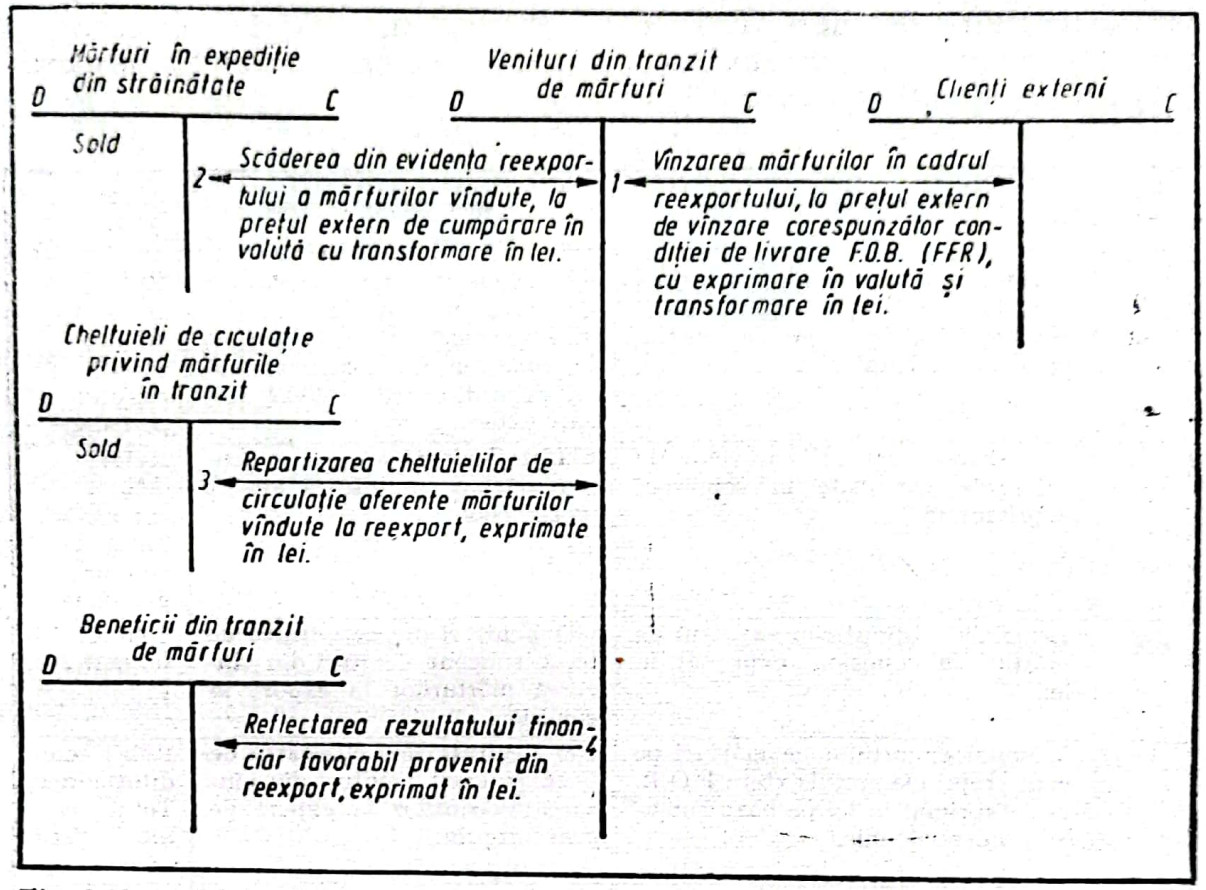


Fig. 9.19. Modelul reflectării contabile a operațiunilor privind vînzarea mărfurilor în cadrul reexportului.

Reexportul de mărfuri ocazionează și alte reflectări contabile care privesc, între altele, operațiunile de decontare a contravalorii mărfurilor cu furnizorii externi și clienții externi, cînd intervine și creditul bancar acordat întreprinderii de comerț exterior care derulează reexportul de către Banca Română de Comerț Exterior. Reflectarea contabilă a disponibilului bănesc ce corespunde rezultatului financiar favorabil se face după încasarea contravalorii mărfurilor de la extern în valută cu transformarea în lei, prin creditarea contului **351 Disponibil la bancă din încasări la export** și debitarea contului **340 Cont curent,** unde disponibilul respectiv se transferă.

9.4. OBȚINEREA ȘI VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR CONTABILE PRIVIND EXPORTUL DE MĂRFURI ÎN CONDUCEREA ACTIVITĂȚII COMERCIALE

Informațiile contabile privind exportul de mărfuri cunosc o amplă valorificare pe toate treptele organelor de decizie din domeniul activității de comerț exterior. În acest scop, ele se concretizează în indicatori economico-financiari ce se obțin, fie direct din rulajele, totalurile și soldurile conturilor, fie prin calcule efectuate pe baza acestora, în mod curent sau periodic, în funcție de necesitatea și posibilitatea cunoașterii

Scanned with CamScanner

operative sau numai la anumite perioade a indicatorilor respectivi la nivel efectiv.

În conformitate cu metodologia actuală de organizare a contabilității exportului de mărfuri, se obțin direct din rulajele, totalurile și soldurile conturilor indicatori economico-financiari cum ar fi, de exemplu, cei prezentați în figura 9.20.

Nr. crt.	Indicatori economico-financiari	Conturile din care se obțin	Rulaj? Total? Sold?
1	Volumul exportului de mărfuri în comision la prețul extern FOB net, exprimat în lei pe baza cursului comercial unic.	600 Venituri din activitatea de bază, subcont Venituri din vînzarea mărfurilor la export în comision (în corespondență cu debitul contului 400.1 Clienți externi).	Rulaj creditor curent. Total creditor periodic.
2	Comisionul realizat ca venit la mărfurile exportate în comision, exprimat în lei.	611.01 Venituri de realizat pentru mărfuri vîndute la export în comision.	Rulaj debitor curent. Total debitor periodic.
3	Beneficiul obținut din exportul de mărfuri în comision, exprimat în lei.	600 Venituri din activitatea de bază, subcont Venituri din vînzarea mărfurilor la export în comision.	Sold creditor periodic.
4	Volumul exportului de mărfuri pe cont propriu la prețul extern F.O.B. net, exprimat în lei pe baza cursului comercial unic.	600 Venituri din activitatea de bază, subcont Venituri din vînzarea mărfurilor la export pe cont propriu.	Rulaj creditor curent. Total creditor periodic.
5	Volumul mărfurilor achiziționate din țară în vederea exportului pe cont propriu, exprimat în lei la prețul intern de cumpărare.	230 Mărfuri în depozit. 232 Mărfuri în custodie pentru export.	Rulaj debitor curent.
6	Volumul stocului de mărfuri pentru export pe cont propriu, exprimat în lei la prețul intern de cumpărare.	230 Mărfuri în depozit. 232 Mărfuri în custodie pentru export.	Sold debitor curent și periodic
7	Beneficiul obținut din exportul de mărfuri pe cont propriu, exprimat în lei (diferența netă).	600 Venituri din activitatea de bază, subcont Venituri din vînzarea mărfurilor la export pe cont propriu.	Sold creditor periodic.
8	Volumul reexportului de mărfuri la prețul extern FOB net, exprimat în lei pe baza cursului comercial unic.	601.01. Venituri din tranzit de mărfuri.	Rulaj creditor curent. Total creditor periodic.
9	Beneficiul realizat din reexportul de mărfuri, exprimat în lei (diferența de preț).	601.01 Venituri din tranzit de mărfuri.	Sold creditor periodic.
10	Beneficiul net realizat din activitatea de bază a I.C.E., exprimat în lei.	750.01 Beneficii și pierderi din activitatea de bază.	Sold creditor periodic.
11	Beneficiul net realizat din alte activități ale I.C.E., exprimat în lei	750.02 Beneficii și pierderi din alte activități.	Sold creditor periodic.

Fig. 9.20. Indicatori economico-financiari ce se obțin direct din conturi cu privire la exportul de mărfuri.

Scanned with CamScanner

Pentru a se constata abaterile mărimilor efective față de cele planificate ale acestor indicatori și a se iniția, pe această bază, măsurile corespunzătoare de îmbunătățire a activității de export a întreprinderii de comerț exterior, indicatorii obținuți direct din sistemul conturilor se compară cu cei cuprinși în planul de export și bugetul de venituri și cheltuieli. În legătură cu această comparație, limitele actualei metodologii de organizare a contabilității exportului de mărfuri se referă, între altele la faptul că mărimile valorice reflectate în conturi, sub formă de rulaje, totaluri și solduri, reprezentînd indicatori economico-financiari de raportat, se exprimă, de regulă, exclusiv în lei și nu și în valută. Față de această situație apare ca necesară adaptarea mijloacelor de lucru utilizate pentru organizarea contabilității sintetice a exportului de mărfuri (jurnale, fișe sintetice, situații ale conturilor sintetice etc.), astfel încît să permită oglindirea concomitentă în lei și în valută a mărimilor efective reprezentînd indicatori economico-financiari de raportat, fapt ce va spori proprietățile informative ale contabilității exportului de mărfuri, asigurînd totodată, un calcul direct și mai exact al indicatorilor de eficiență corespunzători acestui export.

Din categoria indicatorilor de eficiență caracterizînd exportul de mărfuri, a căror determinare la nivel efectiv are drept suport informația contabilă fac parte: cursul de revenire brut, cursul de revenire net, aportul valutar net, beneficiul în valută etc.

„Cursul de revenire brut la export" exprimă raportul dintre cantitatea de muncă socială națională cheltuită pentru producerea mărfii exportate, concretizată în prețul intern complet de export în lei ($P_C^I EL$) și prețul extern F.O.B. net în valută — ruble sau dolari S.U.A. — care se obține prin comercializarea mărfii respective pe piața externă ($P_V^E FV$). În aceste condiții, dacă notăm cu „C.R.B." cursul de revenire brut, calcularea acestuia pe unitatea de măsură a mărfii exportate se face potrivit relației:

$$C.R.B. = \frac{P_C^I EL}{P_V^E FV} \qquad (40)$$

În context, exportul este rentabil cînd cursul de revenire brut coboară sub cursul comercial unic de 15 lei/rubla sau dolarul S.U.A. De asemenea, exportul este cu atît mai rentabil cu cît această coborîre de nivel este mai însemnată, respectiv cu cît pentru o unitate valutară obținută în schimbul mărfii comercializate pe piață externă revin mai puțini lei interni, comparativ cu alte mărfuri și alte perioade de export.

„Cursul de revenire net la export" se folosește în situația cînd mărfurile exportate, avînd de obicei un grad ridicat de prelucrare, s-au fabricat cu folosirea într-o măsură însemnată a materiilor prime exportabile sau din import. Acest indicator elimină din calcul costul materiilor prime exportabile și din import, evidențiind mărimea cheltuielilor interne efectuate pentru obținerea unei unități valutare la export și indicînd pe care treaptă de prelucrare a materiilor prime exportul

Scanned with CamScanner

este mai rentabil. Dacă notăm cu „MEIL" costul în lei al materiilor prime exportabile și din import, cu „MEIV" costul în valută al acelorași materii prime, cursul de revenire net pentru o unitate de marfă exportată se calculează prin relația:

$$C.R.N. = \frac{P_C^I EL - MEIL}{P_V^E FV - MEIV} \tag{41}$$

Prin prisma acestui indicator, similar de altfel cu precedentul, exportul unei mărfi este cu atît mai rentabil cu cît mărimea indicatorului, situată sub cursul comercial unic de 15 lei/rubla sau dolarul S.U.A., se apropie mai mult de un leu, comparativ cu alte mărfuri și alte perioade de export.

„Aportul valutar net la export" este un indicator a cărui utilizare devine, în prezent, strict necesară pentru a comensura eficiența exportului de mărfuri, în condițiile în care prețurile externe suferă modificări importante, datorită tendințelor inflaționiste de pe piața internațională, iar prețurile interne de livrare și de producție rămîn neschimbate o perioadă mai îndelungată, știut fiind faptul că nu se pot exporta mărfuri al căror preț extern obtenabil este inferior costului în valută al materiilor prime, materialelor și altor elemente exportabile și din import încorporate în mărfurile exportate. Aportul valutar net se poate calcula ca mărime absolută (M.A.N.) sau ca mărime relativă indicînd nivelul său (N.A.N.), potrivit următoarelor relații:

$$M.A.N. = P_V^E FV - MEIV \tag{42}$$

$$N.A.N. = \frac{MAN}{P_V^E FV} \times 100 \tag{43}$$

În condițiile folosirii indicatorului „aportul valutar net", o marfă este cu atît mai rentabilă la export, cu cît mărimile absolută și relativă ale acestui indicator iau valori mai ridicate, comparativ cu alte mărfuri și cu alte perioade de export.

„Beneficiul în valută" reprezintă un indicator semnificativ în ce privește alegerea între a exporta anumite materii prime sau produsele finite fabricate pe baza lor (de exemplu, țesăturile sau confecțiile), arătînd mărimea avantajului economic obținut, în fiecare caz dat, ce se concretizează în dimensiunile beneficiului în valută. Beneficiul în valută se poate calcula, atît în sumă absolută pe unitate de marfă exportată (B.V.U.), ca diferență între prețul extern F.O.B. net al mărfii în valută ($P_V^E FV$) și prețul intern complet de export corespunzător acelei mărfi cu exprimare în valută ($P_C^I EV$), cît și în sumă relativă, exprimînd rata rentabilității în valută (R.R.V.), ca raport procentual între mărimea beneficiului în valută pe unitate de marfă exportată și prețul intern complet de export corespunzător mărfii respective cu expri-

Scanned with CamScanner

mare în valută. În formule de calcul, determinarea în mărime absolută și relativă a acestui indicator se va prezenta astfel:

$$B.V.U. = P_V^E FV - P_C^I EV \quad (44)$$

$$R.R.V. = \frac{BVU}{P_C^I EV} \times 100 \quad (45)$$

Prin prisma acestui indicator, calculat în sumă absolută și relativă care se află într-o relație directă de proporționalitate, exportul unei mărfi este cu atît mai rentabil cu cît sumele respective au niveluri mai ridicate, comparativ cu alte mărfuri destinate exportului și cu alte perioade de export.

Determinarea rentabilității operațiunilor de reexport se poate face prin raportarea prețului extern F.O.B. net în valută ($P_V^E FV$) la prețul extern complet de cumpărare în valută ($P_C^E CV$) sau cu transformarea în lei a ambilor termeni pe baza cursului comercial unic, rezultînd pentru primul termen notația „$P_V^E FL$", iar pentru al doilea „$P_C^E CL$". În aceste condiții, rentabilitatea operațiunilor de reexport (R.O.R.) în valută și în lei se obține, în fiecare caz dat, prin relațiile:

$$R.O.R. \text{ (în valută)} = \frac{P_V^E FV}{P_C^E CV} \quad (46)$$

$$R.O.R. \text{ (în lei)} = \frac{P_V^E FL}{P_C^E CL} \quad (47)$$

Pe baza acestor relații de calcul, operațiunea de reexport a unei mărfi se poate aprecia ca fiind rentabilă cînd prin efectuarea celor două raporturi cu valori numerice, se obțin mărimi supraunitare.

În scopul obținerii unor indicatori certi de caracterizare a rentabilității exportului de mărfuri, care au utilitate deosebită în activitatea de conducere a comerțului exterior pentru fundamentarea deciziilor, conturile sintetice (subconturile) utilizate pentru organizarea contabilității exportului de mărfuri și în deosebi conturile de venituri, necesită dezvoltări analitice corespunzătoare. De exemplu, contul sintetic 600 **Venituri din activitatea de bază,** din care se obțin majoritatea informațiilor privind rentabilitatea exporturilor, implică a fi dezvoltat pe subconturile: **Venituri din vînzarea mărfurilor la export în comision, Venituri din vînzarea mărfurilor la export pe cont propriu, Venituri din executarea de lucrări în străinătate, Venituri din prestarea de servicii în străinătate.** La rîndul său, subcontul **Venituri din vînzarea mărfurilor la export în comision,** ca de altfel și celelalte, necesită a fi dezvoltat, în continuare, pe tipuri de relații cu străinătatea, pe piețe de desfacere (țări importatoare), pe zone geografice etc.

Scanned with CamScanner

10

CONTABILITATEA IMPORTULUI DE MĂRFURI LA ÎNTREPRINDERILE DE COMERȚ EXTERIOR

10.1. ORGANIZAREA ACTIVITĂȚII DE IMPORT

Prin import de mărfuri se înțeleg operațiile comerciale de aducere în țară a unor produse străine prin cumpărare cu valută sau prin schimb.

Activitatea de import a întreprinderilor de comerț exterior constă în cumpărarea mărfurilor de pe piața externă și vînzarea lor beneficiarilor interni, desfășurată pe baza planului de comerț exterior și a balanței de plăți externe. În cadrul planului de comerț exterior, planul de import cuprinde 3 indicatori, și anume: import pentru producție, import pentru investiții și import de bunuri pentru comerțul socialist.

Importul pentru producție este defalcat pe două etape: etapa I care cuprinde importul centralizat de materii prime și materiale nominalizate, indiferent de consumatorul care le utilizează, cum ar fi: minereu de fier, țiței, cocs, cauciuc natural, cobalt etc.; etapa a II-a care cuprinde importul departamental de materiale specifice producției fiecărui minister și importul de piese de schimb. Fiecare produs inclus în prima etapă este defalcat pe titulari de plan și pe modalități de plată, cantitativ și valoric. Materialele cuprinse în etapa a II-a sînt prevăzute în plan global-valoric pe titulari de plan și modalități de plată.

Indicatorul planului de import privind achiziționarea de mijloace fixe prin investiții prevede atît importul de instalații, utilaje și piese de schimb necesare unor obiective de investiții, cît și utilajele necesare reutilării și modernizării unor mijloace fixe.

Indicatorul de plan referitor la importul de bunuri pentru comerțul socialist prevede mărfurile nominalizate și nenominalizate ce urmează a fi importate și destinate fondului pieții.

Activitatea de import se planifică pe baza unui curs comercial unic în lei, pe modalități de plată, iar prețurile externe folosite la elaborarea planului de import sînt exprimate în condiția de livrare F.O.B., sau franco frontiera țării exportatoare.

Cursul comercial în lei al valutelor reflectă media cursurilor de revenire ale mărfurilor derulate în cadrul operațiilor de export-import.

Prin Hotărîrea C.C. al P.C.R. din martie 1978 s-a stabilit ca planul de comerț exterior și balanța de plăți externe să fie exprimate prin utilizarea cursului comercial în lei, în locul cursurilor oficiale în lei-valută. Aceasta permite realizarea unei legături mai directe între prețurile interne ale mărfurilor de import și prețurile lor externe, precum și reflectarea corespunzătoare în gestiunea unităților economice a rezultatelor obținute din activitatea de export și import.

În principiu, activitatea de import se desfășoară astfel:

Pe baza sarcinilor de plan pe care le are, consumatorul mărfii din import întocmește documentul „Fișa tehnică" a produsului ce urmează

Scanned with CamScanner

a fi importat, care cuprinde printre alte date caracteristicile produsului, cantitatea, valoarea în lei și valută, termenele de livrare. După obținerea vizei de negație, care certifică faptul că produsul nu se fabrică în țară, fișa tehnică este înaintată bazei județene de aprovizionare tehnico-materială, de unde se trimite întreprinderii de comerț exterior importatoare. La primirea fișei tehnice a produsului, întreprinderea importatoare întocmește documentele „Fișa tehnică de import" și „Cerere de autorizație de import". După primirea autorizației de import, pe baza ofertelor primite de la partenerii externi, întreprinderea importatoare optează pentru oferta cea mai avantajoasă și încheie contractul extern de import cu furnizorul mărfii din străinătate, în 5 exemplare.

Oferta are o dublă funcție: de oferire a unei mărfi de către furnizor și de comandă pentru cumpărători. Acceptarea ofertei de către cumpărător înseamnă pentru furnizor confirmarea comenzii.

Contractul se consideră încheiat între părțile prezente — în momentul semnării acestuia de către părțile contractante, sau între părțile absente — în momentul în care furnizorul ofertant primește de la cumpărător comunicarea de acceptare a ofertei fără obiecțiuni, în limitele termenului indicat în ofertă, sau în decurs de 30 de zile de la data expedierii ofertei.

Contractul extern cuprinde o serie de clauze contractuale grupate în mai multe capitole. Corespondențele în principalele limbi de circulație internațională ale capitolelor clauzelor contractuale sînt prezentate în tabelul 10.1. Fiecare clauză contractuală luată separat are importanța ei particulară, iar toate la un loc contribuie la desfășurarea normală a activității economice a întreprinderilor beneficiare de mărfuri din import.

După perfectarea contractului extern, întreprinderea importatoare trimite beneficiarului de import o confirmare de contractare la extern și încheie contractul cu baza județeană de aprovizionare tehnico-materială, care, la rîndul ei, încheie contractul economic cu întreprinderea consumatoare a mărfurilor din import.

10.2. PREȚURILE MĂRFURILOR IMPORTATE

La mărfurile provenite din import se practică două feluri de prețuri, și anume: prețuri externe și prețuri interne.

Prețul extern de import este prețul internațional plătit de întreprinderea importatoare pentru mărfurile străine cumpărate. Acest preț reflectă în expresie bănească valoarea internațională a mărfurilor importate, formată pe piețele de mărfuri caracteristice. Piața caracteristică este piața pe care se încheie volumul cel mai mare de tranzacții comerciale pentru o anumită marfă. După prețul internațional al pieței caracteristice se orientează toți furnizorii care comercializează aceeași marfă. De exemplu, prețul pieței caracteristice pentru țiței se formează în Țările Golfului Mexic, S.U.A. și Venezuela, și ale Golfului Persic, Iran și statele arabe; pentru metale neferoase — Londra și New-York; pentru cărbune cocsificabil — S.U.A.; pentru mașini unelte — R.F.G.; pentru cositor — Singapore și Londra; pentru produse electronice —

Scanned with CamScanner

Tabelul 10.1

Termeni contractuali	Corespondențele termenilor contractuali în limbile:			
	Rusă	Franceză	Engleză	Germană
Contract	Dogovor	Contrat	Contract	Vertrag
Vînzător	Prodaveț	Vendeur	Seller	Verkäufer
Cumpărător	Pokupateli	Acheteur	Buyer	Käufer
Obiectul contractului	Predmet dogovora	Objet du contrat	Object of the contract	Ware
Cantitatea și calitatea	Kolicestvo i kacestvo	Quantité et qualité	Quantity and quality	Menge und Qualität
Preț	Țena	Prix	Price	Preis
Condiții de livrare	Uslovia postavki	Conditions de livraison	Conditions of delivery	Lieferbedingungen
Ambalaj	Upakovka (tara)	Emballage	Packing	Verpackung
Marcaj	Markirovka	Marquage	Marking	Markierung
Mijloace de transport	Perevozocinîe sredstva	Moyens de transport	Vehicles of transport	Transportmittel
Destinația	Mestonaznacenia	Destination	Place of destination	Bestimmungsort
Avizarea expedierii	Soobșcenie otgruzki	Avis d'expédition	Notice of despatch	Versondanzeige
Plata	Rasciot	Paiement	Payment	Zahlung
Recepția	Priionka	Reception	Reception	Abnahme
Reclamații	Prediavlenie pretenzii	Reclamations	Claims	Beanstandungen
Penalități	Sankții	Penalités	Penalties	Lieferverzögerung
Forța majoră	Nepreodolimaia sila	Force majeure	Force major	Hohe Geüalt
Arbitraj	Arbitraj	Arbitrage	Arbitration	Schiedsgericht
Dispoziții finale	Zakliucitelnîe polojenia	Dispositions finales	Final dispositions	Endbedingungen

Scanned with CamScanner

Japonia și țările vest-europene; pentru cauciuc natural — Malaezia și Indonezia; pentru minereu de fier — Algeria; pentru sare potasică — R. S. Cehoslovacia; pentru cafea — Brazilia etc. La unele mărfuri, cum ar fi: instalațiile complexe, ansamblele, subansamblele și utilajele destinate investițiilor nu există prețuri internaționale. Pentru aceste mărfuri prețurile externe de cumpărare se stabilesc pe baza ofertelor producătorilor străini.

În funcție de țara de unde se importă mărfurile se disting: prețuri externe ale mărfurilor importate din țările socialiste și prețuri externe ale mărfurilor importate din țările capitaliste.

Prețurile externe ale mărfurilor importate din țările socialiste se stabilesc pe baza următoarelor principii: stabilitate, revizuire periodică, unicitate, eliminare a influențelor conjuncturale specifice pieței capitaliste și împărțirea cheltuielilor de transport între partenerii țărilor socialiste în funcție de poziția lor geografică față de piața caracteristică.

Prețurile externe ale mărfurilor importate din țările socialiste se determină ca medie a prețurilor practicate în ultimii 5 ani la comercializarea unei mărfuri pe piața caracteristică. Aceste prețuri sînt curățite de influențele unor factori conjuncturali specifici economiei capitaliste (cererea și oferta, concurența, gradul de monopolizare a piețelor, dumpingul etc.), sînt unice pentru aceleași mărfuri și stabile o perioadă mai îndelungată. Modificarea lor poate avea loc în cazul în care se abat de la prețurile medii practicate pe piața caracteristică. Prețul extern astfel stabilit se majorează, sau se reduce cu 50% din diferența între cheltuielile de transport de la piața caracteristică și cheltuielile de transport al mărfii din țara furnizorului pînă în țara importatorului.

Pentru stabilirea prețului extern de import se prezintă în continuare două exemple ipotetice.

Exemplul 1. Importul mărfii A

Piața caracteristică — S.U.A.
Țara furnizorului mărfii — R.P.P.
Țara importatorului mărfii — R.S.R.

— Prețul mărfii pe piața caracteristică . . . $/t 150
— Cheltuieli de transport de la piața caracteristică în R. S. România . . . . . $/t 30
— Cheltuieli de transport din țara furnizorului în R. S. România . . . . . $/t 6

Prețul extern de import va cuprinde:

— Prețul mărfii pe piața caracteristică . . . $/t 150
— 50% din diferența cheltuielilor de transport: $\frac{30\$ - 6\$}{2}$ . . . . . + $/t 12

TOTAL . . . . . $/t 162

Scanned with CamScanner

Exemplul 2. Importul mărfii B

Piaţa caracteristică — R.S.C.
Ţara furnizorului mărfii — R.D.G.
Ţara importatorului mărfii — R. S. România

— Preţul mărfii pe piaţa caracteristică	$/t	170
— Cheltuieli de transport de la piaţa caracteristică în R. S. România	$/t	7
— Cheltuieli de transport din ţara furnizorului în R. S. România	$/t	13

Preţul extern de import va cuprinde:

— Preţul mărfii pe piaţa caracteristică	$/t	170
— 50% din diferenţa cheltuielilor de transport: $\frac{7\$ - 13\$}{2}$	— $/t	3
TOTAL:	$/t	167

Preţurile externe ale mărfurilor importate din ţările capitaliste se împart în următoarele categorii: cotaţii de bursă, preţuri de tranzacţie, preţuri de licitaţie, preţuri convenite şi preţuri de monopol.

Cotaţiile de bursă sînt preţuri internaţionale stabilite prin „strigare" la bursele internaţionale de mărfuri. Preţurile de bursă sînt practicate pentru mărfurile care fac obiectul operaţiunilor de bursă, ca produsele de serie, standardizate după standardele internaţionale, şi produsele fungibile (care pot fi înlocuite cu altele de acelaşi fel şi de aceeaşi calitate) şi sînt transmise în mod operativ cercurilor comerciale din întreaga lume. Aceste preţuri au caracter de referinţă şi stau la baza preţurilor de tranzacţie, de licitaţie şi convenite care se stabilesc în afara burselor internaţionale de mărfuri.

Preţurile de tranzacţie se stabilesc de parteneri prin simplul lor acord de voinţă, în urma tratativelor comerciale.

Preţurile de licitaţie se practică la vînzarea unor mărfuri deosebite care intră în posesia licitantului ce a oferit preţul cel mai mare la a treia strigare a preţului oferit. Licitaţia mărfurilor se face după reguli speciale: licitanţii depun o garanţie echivalentă cu un anumit procent din valoarea mărfurilor licitabile (altfel nu pot participa la licitaţie); preţul iniţial de la care porneşte licitaţia este strigat de licitator; licitantul care oferă preţul cel mai mare, dacă se răzgîndeşte, pierde garanţia depusă; celorlalţi licitanţi care au oferit preţuri inferioare li se restituie garanţia depusă.

Preţurile convenite se stabilesc prin acorduri interguvernamentale, ţinîndu-se seama de media cotaţiilor de bursă dintr-o anumită perioadă.

Preţurile de monopol sînt fixate în funcţie de poziţia producătorului pe piaţa produsului comercializat. Mecanismul de fixare a preţurilor de monopol este influenţat, în principal, de numărul vînzătorilor şi cumpărătorilor unei mărfi determinate. Din acest punct de vedere se disting preţuri de monopol, preţuri de oligopol şi preţuri de homeopol atomistic.

Scanned with CamScanner

Dacă vînzătorul mărfii este unic, avem de-a face cu un monopol al mărfii aflate pe piață; în situația în care vînzătorii unei mărfi sînt în număr redus pentru ca fiecare din ei să fie sensibil la politica de vînzare a celorlalți, există un oligopol al mărfii pe piață; dacă vînzătorii unei mărfi sînt în număr mare, pentru ca fiecare din ei să fie practic insensibil la comportamentul concurenților săi, va exista un homeopol atomistic al mărfii oferite pe piață. O distincție analoagă între unicitatea, numărul redus și mare de cumpărători ai unei mărfi definește monopsonul, oligopsonul și homeopsonul atomistic.

În cadrul unei asemenea piețe, caracteristice țărilor capitaliste dezvoltate, prețuri avantajoase de cumpărare se pot obține în cazul în care piața unei mărfi determinate este formată dintr-un oligopol sau homeopol atomistic și dintr-un monopson sau oligopson.

Un aspect particular al prețurilor mărfurilor pe piața capitalistă, de care este necesar să se țină seama la încheierea tranzacțiilor comerciale, constă în practica vînzătorilor de a acorda cumpărătorilor unele reduceri de prețuri, cum ar fi:

— Rabat[1], care constă în reduceri, practicate în mod excepțional, asupra prețului de vînzare în prealabil convenit, pentru a ține seama de un defect de calitate;

— Remiză[2] reprezintă reducerile din prețul de vînzare al mărfii, luînd în considerare importanța vînzării și se calculează prin aplicarea unui procent asupra prețului de vînzare;

— Bonificații[1] care reprezintă reducerile de prețuri calculate asupra ansamblului operațiilor de vînzare efectuate cu același client într-o perioadă determinată.

Prețurile externe de import pot fi exprimate în valuta țării furnizorului, în valuta țării cumpărătorului sau în valuta unei terțe țări, prin valută înțelegîndu-se totalitatea monedelor de hîrtie sau de metal ale unei țări care sevesc ca mijloc de plată.

În relațiile comerciale cu țările socialiste, prețurile externe de import sînt exprimate, de regulă, în ruble (Rbl) sau în valuta țării socialiste vînzătoare. La operațiile de import cu țările nesocialiste prețurile externe de import se exprimă, de regulă, în dolari S.U.A. ($) sau în alte valute, cum ar fi: lira sterlină (£), marca vest-germană (DMW), dolarul canadian, francul francez etc.

Prețul intern de import este folosit de întreprinderea importatoare la vînzarea mărfurilor importate beneficiarilor din țară. Acest preț este stabilit în funcție de destinația mărfurilor importate, în concordanță cu indicatorii planului de import: import pentru producție, import pentru investiții și import de bunuri pentru comerțul socialist.

Prețurile interne ale mărfurilor importate destinate producției, ca materii prime, materiale etc. se stabilesc în funcție de următoarele criterii:

— dacă provin în exclusivitate din import (adică nu se produc în țară, de exemplu, cauciucul natural);

---

[1] În limba franceză, *rabais*

[2] În limba franceză, *remises*

[1] În limba franceză, *ristournes*

Scanned with CamScanner

— dacă se importă pentru prima dată (adică se produc în țară, însă se importă pentru completarea resurselor materiale de producție; de exemplu, oțelul rapid W 3355).

Pentru materiile prime, materialele etc. provenite în exclusivitate din import se stabilesc prețuri fixe.

Pentru mărfurile importate pentru prima dată, prețurile interne de import se stabilesc prin transformarea în lei la cursul de revenire planificat a prețului extern de import franco frontiera R. S. România.

Prețurile interne de import stau la baza stabilirii prețurilor de livrare ale mărfurilor importate.

Prețul de livrare al mărfurilor importate pentru producție, plătit de întreprinderea consumatoare a mărfurilor din import, este format din următoarele elemente: prețul fix, comisionul întreprinderii de comerț exterior și cota bazei. Acest preț se calculează în două etape. În prima etapă, întreprinderea de comerț exterior livrează mărfurile importate bazelor județene de aprovizionare tehnico-materială la prețul de livrare format din prețul fix și comisionul întreprinderii de comerț exterior. Acest preț se numește preț de livrare al întreprinderii de comerț exterior. Comisionul inclus în acest preț este destinat pentru acoperirea cheltuielilor generale ale întreprinderii de comerț exterior și asigurarea unui beneficiu de pînă la 2% din totalul cheltuielilor generale planificate; suma comisionului se determină prin aplicarea unor cote de comision, diferențiate pe întreprinderi și activități asupra valorii mărfurilor, exprimate la prețul fix.

Exemplul 3:

Cauciuc natural Crep Thin Pale	10 000 Kg a 17,50 lei/Kg	
(preț fix)	lei	175 000
Comision 0,30%	lei	525
(Prețul de livrare al întreprinderii de comerț exterior)	lei	175 525

În epata a doua, baza județeană de aprovizionare tehnico-materială livrează mărfurile importate întreprinderilor consumatoare a mărfurilor din import la prețul de livrare al întreprinderii de comerț exterior la care adaugă cota bazei, calculată asupra prețului fix. Acest preț se numește prețul de livrare al bazei.

Exemplul 4:

Cauciuc natural Crep Thin Pale	10 000 Kg a 17,50 lei/Kg	
(preț fix)	lei	175 000
Comision 0,30%	lei	525
Cota bazei 1 %	lei	1 750
(Prețul de livrare al bazei)	lei	177 275

Prețurile de livrare ale mărfurilor destinate investițiilor sînt formate din prețul extern franco frontiera R.S.R., transformat în lei fie la cursul de revenire, dacă este prevăzut în plan, fie la cursul comercial, în cazul în care mărfurile nu au prevăzute prin plan cursuri de revenire, la care se adaugă suma taxei vamale și comisionul întreprinderii importatoare. Prețul extern de import cuprinde prețul extern al

Scanned with CamScanner

mărfii și cheltuielile de circulație pe parcurs extern, exprimate în valută. Suma taxei vamale se determină prin aplicarea coeficientului taxei vamale asupra valorii vamale. Valoarea vamală reprezintă prețul extern de import C.I.F. al mărfii franco frontiera R.S.R., transformat în lei la cursul comercial de 15 lei pentru o rublă sau un dolar S.U.A. Comisionul se stabilește prin aplicarea cotei la valoarea în lei a mărfii importate, exprimată la prețul de decontare.

Exemplul 5:

— Instalația B_6, preț extern de import Rbl. 3.000
— Valoarea vamală (3.000 Rbl. × 15 lei) . lei 45.000
— Taxa vamală 10% $\frac{45.000 \text{ lei} \times 10}{100}$ . . . . . lei 4.500
— Comision 0,50% . . . . . lei 225
— Prețul de livrare al întreprinderii importatoare . . . . . lei 49.725

Prețurile de livrare ale mărfurilor importate pentru comerțul socialist se formează prin adăugarea la prețul extern C.I.F., transformat în lei la cursul de revenire planificat pe mărfuri sau grupe de mărfuri, a sumei taxei vamale și a comisionului cuvenit întreprinderii de comerț exterior importatoare.

10.3. DOCUMENTELE FOLOSITE LA IMPORTUL DE MĂRFURI

Pentru aducerea mărfurilor din import, întreprinderea importatoare emite documentul „Dispoziție de transport și vămuire" cu mențiunea „Import", pe care îl înaintează Întreprinderii de Comerț Exterior I.C.E. „Romtrans". Pe baza acestui document, I.C.E. „Romtrans" efectuează toate operațiile de expediere a mărfurilor de la furnizorul extern pînă la punctul vamal de intrare în țară și de aici — la beneficiarul de import sau la beneficiarul consumator al mărfurilor importate. Furnizorul extern trimite importatorului următoarele documente: factura externă, specificația mărfurilor expediate, certificatul de origine, certificatul de calitate, confirmarea I.C.E. „Romtrans" și o telegramă.

Factura (faktura, facture, invoice, rechnung) furnizorului extern emisă în 3 exemplare, servește ca document de decontare a contravalorii mărfurilor importate și de atestare a proprietarului mărfii cumpărate din import.

Specificația (spécification, paking lists) mărfurilor expediate servește la enumerarea mărfurilor livrate și facturate, cu indicarea caracteristicilor tehnice ale acestora. De asemenea pentru fiecare expediere în specificație se menționează și poziția din Nomenclatorul Tarifar de la Bruxelles.

Certificatul de origine (certificat d'origine, origin certificate) atestă țara de unde provine marfa și servește importatorului la obținerea unor eventuale facilități vamale.

Scanned with CamScanner

Certificatul de calitate (certificat de qualité, quality certificate, Werksattest) garantează că mărfurile livrate corespund clauzelor contractuale.

Confirmarea (confirmation) I.C.E. „Romtrans" este actul prin care se atestă:

— pentru mărfurile expediate în vagoane complete (wagons complets, complete railway trucks) că acestea au fost expediate, de furnizor și se află în drum spre țara importatorului;

— pentru mărfurile expediate în vagoane colective (wagons de groupage, collective railway trucks) că „Romtrans" a primit mărfurile de la furnizor, încărcate în vagoane colective, și că aceste vagoane se află în drum spre țara importatorului.

Telegrama (télégramme, telegram) este un document prin care furnizorul face cunoscut importatorului că a expediat mărfurile pe adresa sa. În telegramă se menționează denumirea mărfii, numărul contractului, data expedierii, marcajul și numărul coletelor, greutatea brută și netă, numărul vagonului sau numele vasului și valoarea mărfii.

Toate documentele menționate, cu excepția certificatului de origine, servesc, în ultimă instanță, la decontarea mărfurilor importate.

Cărăușul însărcinat cu transportul mărfurilor întocmește următoarele documente: scrisoarea de trăsură internațională, conosamentul sau certificatul de expediere, în funcție de modalitatea de transport: pe căi ferate, maritime, fluviale sau combinate.

Pentru asigurarea mărfurilor contra riscurilor pe timpul transportului se încheie contracte de asigurare cu societățile de asigurare. Costul asigurării poate fi suportat de importator, în cazul livrării mărfurilor la prețurile externe F.O.B. și C and F, sau de furnizor — în cazul prețului extern C.I.F. La livrarea mărfurilor între țările socialiste, furnizorul nu are obligația asigurării mărfii, dacă această obligație nu este prevăzută în mod expres în contract. Asigurarea se consemnează în polița de asigurare (police d'assurance, insurance policy).

La sosirea mărfurilor la frontiera de stat a țării importatorului, organul vamal și I.C.E. „Romtrans" procedează la vămuirea mărfurilor, întocmindu-se documentul „Declarație vamală de import". Acest document servește la stabilirea cantității mărfii sosite din import, la calcularea taxelor vamale și la reflectarea în contabilitate a importului de mărfuri. Importul de mărfuri se consideră realizat de la data menționată în declarația vamală.

La punctul de vamă se mai pot întocmi documentele „Proces-verbal de recîntărire", care atestă cantitatea mărfii primite, și „Certificatul de recepție calitativă", întocmit de Oficiul de Control al Mărfurilor de pe lîngă Camera de Comerț și Industrie a R. S. România, la preluarea mărfurilor la punctul vamal, și de Inspectoratul General de Stat pentru Controlul Calității Produselor, la ajungerea mărfurilor la destinația finală.

Pentru dirijarea mărfurilor importate la destinație, I.C.E. „Rromtrans" întocmește documentele „Scrisoare de trăsură pentru vagoane" și „Avizul de reexpediere". Pentru cheltuielile de transport pe parcurs extern I.C.E. „Romtrans" înaintează întreprinderii importatoare un decont, în

Scanned with CamScanner

vederea încasării taxelor de transport. Cu aceste documente I.C.E. „Romtrans" își încheie mandatul primit prin dispoziția de transport și vămuire dată de importator.

Pe baza declarației vamale de import întreprinderea importatoare întocmește documentul „Date pentru evidență și dispoziție de facturare", care servește la emiterea facturii interne. Factura trebuie să poarte mențiunea „Import", iar dacă importul de mărfuri s-a făcut pe bază de credite, pe factură se face și mențiunea „Garanții". Factura se întocmește în 4 exemplare, din care exemplarul 1 se trimite cumpărătorului prin bancă, iar exemplarul 2 — odată cu marfa, exemplarele 3 și 4 rămînînd la importator. Exemplarul 1 al facturii este remis de importator Băncii Române de Comerț Exterior (B.R.C.E.) împreună cu 3 copii. B.R.C.E. trimite copia D băncii plătitorului (Filiala Băncii Naționale a R. S. România), care servește la debitarea contului acestuia, copia C servește la creditarea contului importatorului și se anexează la extrasul de cont al acestuia, iar copia DC rămîne la banca importatorului.

Pe baza facturii importatorului, beneficiarul de import, baza județeană de aprovizionare tehnico-materială, emite factura pe numele întreprinderii consumatoare a mărfurilor din import, după normele stabilite prin instrucțiunile Băncii Naționale a R. S. România.

10.4. CONTABILITATEA IMPORTULUI DE MĂRFURI

10.4.1. FACTORII CARE INFLUENȚEAZĂ ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII IMPORTULUI DE MĂRFURI

Organizarea contabilității importului de mărfuri este influențată, în principal, de următorii factori: modalitățile de livrare la intern a mărfurilor importate și formele de decontare practicate în relațiile economice internaționale.

Livrarea mărfurilor importate beneficiarilor interni se poate efectua din depozitele portuare sau din depozitele proprii ale întreprinderii importatoare, sau se poate face direct de la punctele vamale de intrare în țară a mărfurilor. În primul caz, pentru mărfurile achiziționate din import se folosește contul **230 Mărfuri în depozit,** subcont **230.02 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din străinătate.** În cel de al doilea caz, care este preponderent, în locul subcontului **Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din străinătate** se folosește contul **600 Venituri din activitatea de bază,** subcont **600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import.**

Influența formelor de decontare practicate în relațiile economice internaționale asupra organizării contabilității importului de mărfuri este determinată de momentul achitării contravalorii mărfurilor achiziționate, furnizorilor externi. Dacă mărfurile achiziționate din import sînt achitate furnizorilor externi în momentul expedierii lor (în cazul plăților prin incasso cu acceptare ulterioară — cu plata imediată) sau pe

Scanned with CamScanner

bază de acreditive cu rambursarea telegrafică, ele nu sosesc în țară pînă la data plății. În această situație, mărfurile fiind proprietatea întreprinderii importatoare se evidențiază în contul **234 Mărfuri în curs de aprovizionare,** subcont **234.02 Mărfuri în expediție din străinătate.** Dacă mărfurile sînt plătite după intrarea lor în țară, evidențierea lor se face fie în subcontul **Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din străinătate,** fie în subcontul **Venituri din vînzarea mărfurilor din import.**

10.4.2. EVALUAREA MĂRFURILOR IMPORTATE

Evaluarea mărfurilor importate parcurge două etape, determinate de achiziționarea mărfurilor din străinătate și de vînzarea lor pe piața internă.

În prima etapă, achiziționarea mărfurilor din străinătate, în contabilitate mărfurile sînt evaluate, potrivit principiului evaluării unitare a fluxului mărfurilor, la prețul extern de import F.O.B. transformat în lei, chiar dacă mărfurile au fost achiziționate la prețuri externe de import C.I.F., C and F sau la alte prețuri. Acest mod de evaluare în contabilitate a mărfurilor din import asigură o concordanță deplină între indicatorii planului de import și aceiași indicatori obținuți prin procedee contabile, concordanță ce presupune unitatea de evaluare și de conținut a indicatorilor importului de mărfuri atît în planificare, cît și în contabilitate.

Transformarea în lei a prețului extern de import F.O.B. al mărfurilor achiziționate din străinătate se face prin aplicarea asupra acestui preț a cursului comercial de 15 lei pentru o rublă sau un dolar S.U.A. Dacă mărfurile sînt cumpărate în alte valute, acestea sînt convertite în ruble sau dolari S.U.A. și apoi transformate în lei.

Întrucît mărfurile sînt achiziționate din străinătate atît la prețuri externe de import F.O.B., cît și la prețuri externe de import C.I.F., C and F etc., acestea sînt transformate în prețuri F.O.B., astfel:

— prețul extern de import C.I.F., prin scăderea din acest preț a cheltuielilor de asigurare și a navlului sau a cheltuielilor de transport feroviar sau aerian;

— prețul extern de import C and F, prin scăderea din acest preț a navlului sau a cheltuielilor de transport feroviar sau aerian. Deoarece aceste cheltuieli sînt efectuate în valută, transformarea lor în lei se face în funcție de cursul de revenire al prestațiilor respective.

În etapa a doua, vînzarea mărfurilor din import pe piața internă, evaluarea în contabilitate a mărfurilor vîndute are la bază două principii, și anume: principiul realizării veniturilor din vînzarea mărfurilor și principiul evaluării mărfurilor vîndute la valoarea de realizare.

Potrivit principiului realizării veniturilor din vînzarea mărfurilor, importul de mărfuri se consideră realizat și transformat în venit de la data menționată în declarația vamală și a emiterii facturii interne. Ca urmare, mărfurile achiziționate din străinătate și livrate beneficiarilor interni sînt reflectate în subcontul **Venituri din vînzarea mărfurilor din import,** făcîndu-se abstracție de data încasării efective a contravalorii lor.

Scanned with CamScanner

În concordanță cu principiul evaluării mărfurilor vîndute la valoarea de realizare, mărfurile din import vîndute pe piața internă ar trebui să fie reflectate în subcontul **„Venituri din vînzarea mărfurilor din import"** la prețul de livrare pe care îl încasează întreprinderea importatoare. Totuși mărfurile vîndute nu sînt evaluate la prețul de livrare încasat, ci la prețul extern de import C.I.F., transformat în lei la cursul comercial. Această abatere de la principiul de evaluare menționat se explică prin necesitatea evaluării unitare a mărfurilor importate atît în planificare, cît și în contabilitate.

10.4.3. CONTABILITATEA MĂRFURILOR ACHIZIȚIONATE DIN STRĂINĂTATE

Mărfurile sosite din import pot fi păstrate, pînă la livrarea lor, în depozitele portuare sau ale întreprinderilor importatoare, sau pot fi dirijate de la punctele vamale direct către beneficiari.

În situația în care mărfurile importate sînt păstrate în depozite, reflectarea lor în contabilitate se face la prețul extern de import F.O.B. transformat în lei pe baza cursului comercial de 15 lei rubla sau dolarul S.U.A. cu ajutorul contului **230 Mărfuri în depozit**, subcont **230.02 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din străinătate.** Elementele de conținut ale acestui cont sînt prezentate în tabelul 10.2.

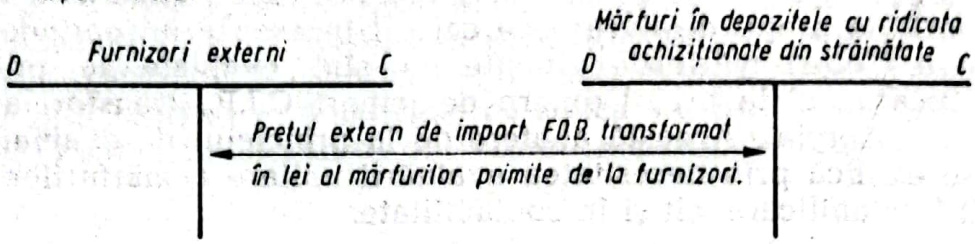
Tabelul 10.2

DEBIT	230 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din străinătate	CREDIT
— Valoarea mărfurilor efectiv intrate în depozite din import.		— Valoarea mărfurilor importate, ieșite prin vînzare la intern.
— Valoarea mărfurilor intrate în depozite din import, aflate anterior în curs de aprovizionare.		— Valoarea mărfurilor constatate lipsă la inventariere, imputate sau suportate de întreprindere.
— Valoarea mărfurilor primite de la furnizorii externi pentru compensarea unor lipsuri de mărfuri constatate la recepție.		— Valoarea mărfurilor distruse în urma calamităților.
— Valoarea mărfurilor constatate în plus la inventariere.		— Valoarea mărfurilor refuzate de la beneficiarii interni și rămase în păstrarea lor.
— Diferențele rezultate din majorarea prețurilor, în negru, și din reducerea prețurilor, în roșu.		— Valoarea mărfurilor necorespunzătoare restituite furnizorilor externi.
Soldul debitor exprimă valoarea mărfurilor importate existente în stoc în depozite și nepredate beneficiarilor interni.		

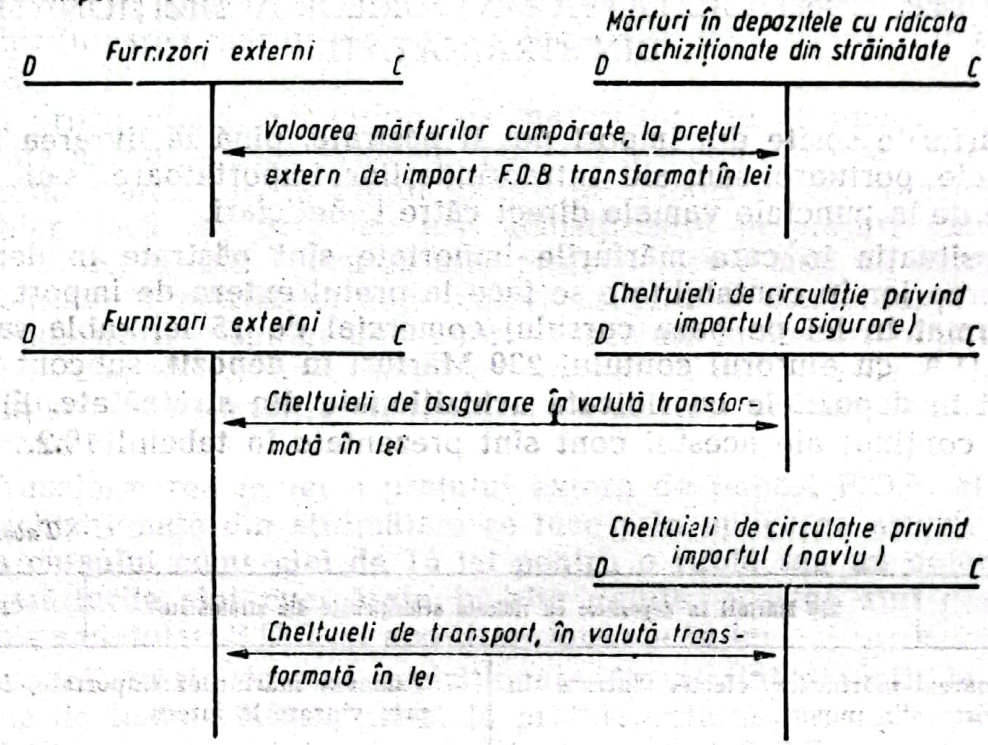
Cumpărarea mărfurilor din străinătate, în cazul păstrării lor pînă la livrare în depozitele portuare sau ale întreprinderii importatoare, este reflectată în sistemul contabil potrivit schemei din figura 10.1.

Scanned with CamScanner

1. Înregistrarea mărfurilor achiziționate din străinătate, la prețul extern de import F.O.B.:



2 Înregistrarea mărfurilor achiziționate din străinătate, la prețul extern de import C.I.F.:



3 Înregistrarea mărfurilor achiziționate din străinătate la prețul extern de import C and F:

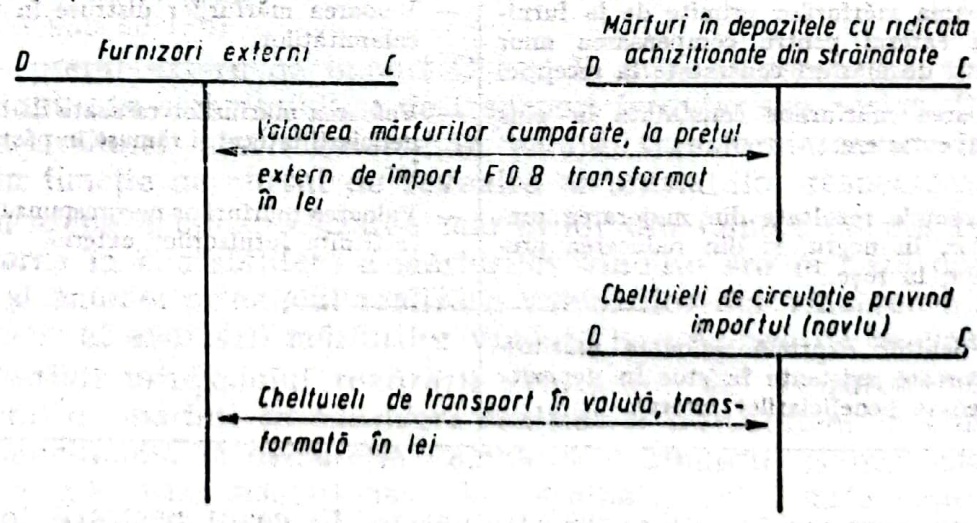


Fig. 10.1. Reprezentarea contabilă a intrării mărfurilor în depozite.

Scanned with CamScanner

În cazul în care mărfurile importate sînt dirijate de la punctele vamale direct beneficiarilor interni, reflectarea în conturi a mărfurilor cumpărate se face potrivit schemei din figura 10.2.

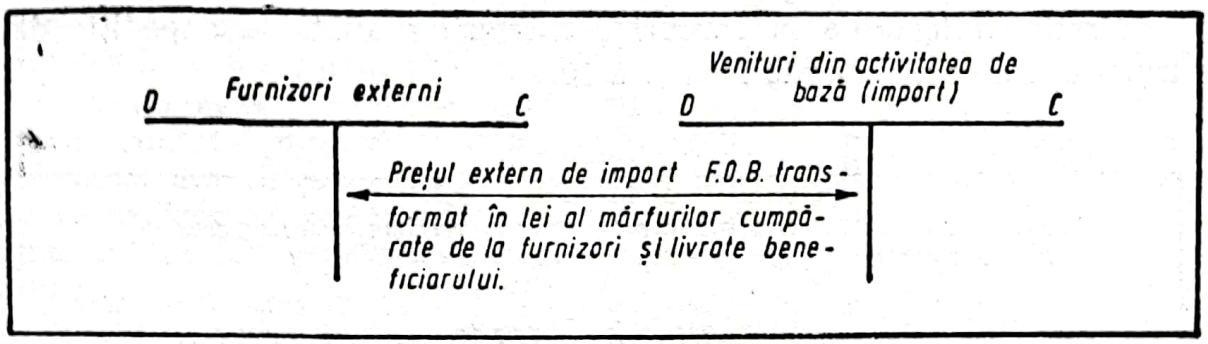


Fig. 10.2. Reprezentarea contabilă a achiziționării mărfurilor din străinătate, în cazul dirijării lor de la punctul vamal direct beneficiarilor.

Dacă mărfurile importate sînt cumpărate la prețuri C.I.F. sau C and F, cheltuielile incluse în ele sînt reflectate în conturi ca în figura 10.1, punctele 2 și 3.

La decontarea mărfurilor importate prin incasso cu acceptare ulterioară sau pe bază de acreditive cu rambursare telegrafică, mărfurile nu sosesc în țară pînă în momentul plății lor. În această situație, cumpărarea mărfurilor este reflectată în contul **234 Mărfuri în curs de aprovizionare,** subcont **234.02 Mărfuri în expediție din străinătate.** Elementele de conținut ale acestui cont sînt prezentate în tabelul 10.3. Eva-

Tabelul 10.3

DEBIT	234.02 Mărfuri în expediție din străinătate	CREDIT
— Valoarea mărfurilor achitate furnizorilor externi și nesosite în țară. — Valoarea ambalajelor facturate de furnizorul extern odată cu marfa, achitate și nesosite în țară.	— Valoarea mărfurilor sosite din străinătate și recepționate, la prețul extern de import F.O.B. — Cheltuielile privind importul mărfurilor, incluse în prețul extern de import CIF și C and F al mărfurilor sosite și recepționate. — Valoarea mărfurilor constatate lipsă la recepție, aflate în curs de soluționare, imputate vinovaților sau suportate de întreprinderea importatoare. — Valoarea ambalajelor recepționate odată cu mărfurile. — Valoarea ambalajelor constatate lipsă la recepție, imputate sau suportate de importator.	
Soldul debitor exprimă valoarea mărfurilor și a ambalajelor achitate furnizorilor externi și nesosite în țară.		

luarea mărfurilor în acest cont se poate face la prețul extern de import F.O.B., C.I.F., C and F, etc. transformat în lei, la cursul comercial de 15 lei rubla sau dolarul S.U.A.

Scanned with CamScanner

Mărfurile aflate în expediție din străinătate, după sosirea și recepția lor, pot fi depozitate în depozitele portuare sau ale întreprinderii importatoare sau pot fi dirijate direct către beneficiarii interni.

Grafic, reflectarea în conturi a mărfurilor aflate în expediție din străinătate este prezentată în figura 10.3.

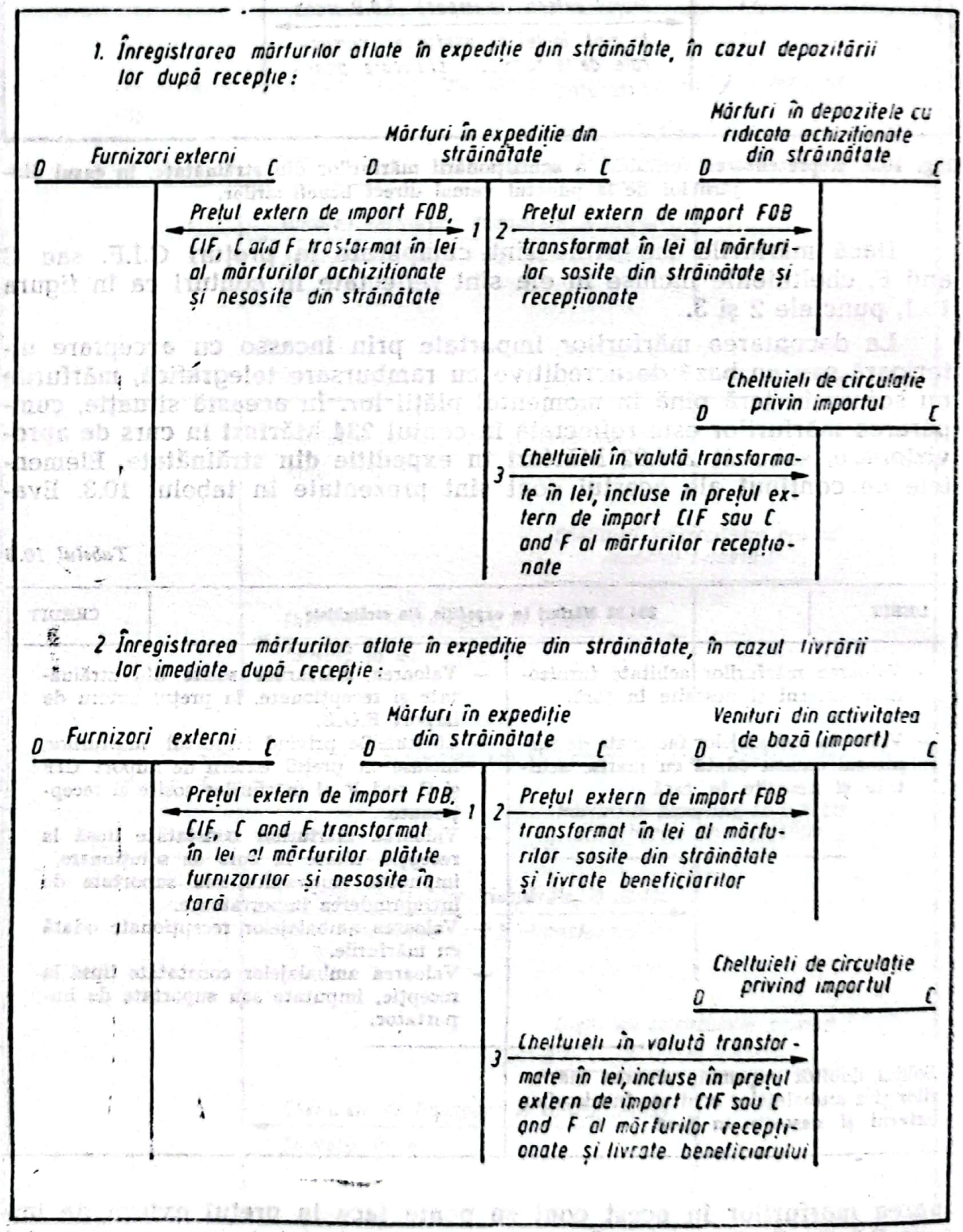


Fig. 10.3. Reprezentarea contabilă a principalelor operații privind mărfurile aflate în expediție din străinătate.

Scanned with CamScanner

10.4.4. CONTABILITATEA VÎNZĂRII MĂRFURILOR IMPORTATE

Întreprinderile de comerț exterior vînd mărfurile achiziționate din străinătate prin rulaj de depozit și direct de la punctele vamale de intrare în țară a mărfurilor.

Contabilitatea vînzării mărfurilor importate este organizată cu ajutorul contului **600 Venituri din activitatea de bază**, subcont **600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import.** Evaluarea mărfurilor vîndute se face în acest cont la prețul extern de import C.I.F. transformat în lei. Elementele de conținut ale acestui cont sînt prezentate în tabelul 10.4.

Tabelul 10.4

DEBIT	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import	CREDIT
— Prețul extern de import C.I.F. al mărfurilor vîndute format din: — prețul extern de import FOB transformat în lei; — cheltuieli de circulație privind importul, în lei, la cursul comercial, cu prilejul descărcării gestiunii. — Cheltuieli generale repartizate.		— Valoarea mărfurilor vîndute, la prețul extern de import C.I.F., transformat în lei la cursul comercial. — Comisionul încasat efectiv la mărfurile vîndute.
Soldul debitor reflectă pierderile din activitatea de bază.	SAU	Soldul creditor exprimă beneficiul din activitatea de bază.

Comisionul perceput de întreprinderea de comerț exterior de la beneficiarii de import este evidențiat, pînă la încasarea lui, în contul **611 Venituri de realizat**, cont analitic **611.02 Venituri de realizat pentră mărfurile vîndute din import**, iar după încasare se virează în contul **600 Venituri din activitatea de bază**, cont analitic **600.05 Venituri din comisioane.**

După conținutul economic, contul **Venituri de realizat** face parte din clasa conturilor proceselor economice, grupa conturilor delimitative de venituri, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv. Elementele de conținut ale acestui cont sînt prezentate în tabelul 10.5.

Tabelul 10.5

DEBIT	611.02 Venituri de realizat pentru mărfurile vîndute la import	CREDIT
— Comisionul încasat de întreprinderea de comerț exterior de la beneficiarii de import.	— Comisionul cuvenit întreprinderii de comerț exterior pentru mărfurile importate vîndute beneficiarilor de import.	
	Soldul creditor reflectă comisionul neîncasat la mărfurile vîndute beneficiarilor de import.	

Reflectarea în conturi a operațiilor de vînzare pe piața internă a mărfurilor importate se face potrivit schemelor din figura 10.4.

Scanned with CamScanner

1. Înregistrarea vînzării mărfurilor importante pentru producție:

a) pentru valoarea mărfurilor:

Venituri din activitatea de bază

D		C
	1 Prețul fix al mărfurilor vîndute →	

Clienți

D		C
← 1 Prețul fix al mărfurilor vîndute		

Diferențe din activitatea de comerț exterior

D		C
	2 Diferența între prețul extern C.I.F. la cursul comercial și același preț la cursul de revenire →	

Decontări privind fondul de regularizare a influențelor conjuncturale

D		C
	2 Diferența între prețul extern C.I.F. la cursul de revenire și prețul fix (în roșu sau în negru) →	

b) pentru comision:

Venituri de realizat

D		C
	Comisionul aferent mărfurilor vîndute →	

Clienți

D		C
← Comisionul aferent mărfurilor vîndute		

2. Înregistrarea vînzării mărfurilor importate pentru investiții și comerțul socialist:

a) pentru valoarea mărfurilor:

Venituri din activitatea de bază

D		C
	1 Valoarea mărfurilor vîndute la prețul extern C.I.F. la cursul de revenire →	

Clienți

D		C
← 1 Valoarea mărfurilor vîndute la prețul extern C.I.F. la cursul de revenire		

Diferențe din activitatea de comerț exterior

D		C
	2 Diferența înte prețul extern C.I.F. la cursul comercial și același preț la cursul de revenire →	

b) pentru comision și taxa vamală:

Venituri de realizat

D		C
	1 Comisionul perceput pentru mărfurile vîndute →	

Clienți

D		C
← 1 Comisionul perceput pentru mărfurile vîndute		

Decontări cu bugetul statului

D		C
	2 Taxa vamală cuvenită bugetului →	

Fig. 10.4. Reprezentarea contabilă a operațiilor de vînzare pe piața internă a mărfurilor importante.

Scanned with CamScanner

La importurile de materii prime și materiale de bază pentru producție apar unele diferențe între valoarea internă la prețuri fixe, încasată de la beneficiarii de import, și contravaloarea în lei a valutei necesare pentru import, plătită Băncii Române de Comerț Exterior la cursurile de revenire planificate, inclusiv cheltuielile de circulație pe parcurs extern. Aceste diferențe pot fi favorabile în situația în care prețul fix este mai mare decît prețul extern de import în condiția C.I.F. transformat în lei la cursul de revenire planificat și nefavorabile — în situația inversă. Diferențele sînt regularizate de întreprinderile de comerț exterior cu bugetul statului din fondul de regularizare a influențelor conjuncturale, adiminstrat de către Ministerul Comerțului Exterior și Cooperării Economice Internaționale și Ministerul Finanțelor, prin vărsarea celor favorabile și încasarea celor nefavorabile. Reflectarea în contabilitate a acestor diferențe se face prin intermediul contului **434 Decontări privind fondul de regularizare a influențelor conjuncturale,** cont analitic **434.01 Decontări privind diferențele la importurile de materii prime și materiale decontate la intern cu prețuri fixe,** astfel: diferențele favorabile sînt înscrise în debit cu numere roșii (substractive), iar cele nefavorabile — cu numere aditive (în negru).

Mărfurile importate vîndute pe piața internă sînt evaluate la cursuri diferite: în contul **600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import** mărfurile sînt evaluate la prețul extern de import C.I.F. transformat în lei la cursul comercial unic, iar decontarea acestor mărfuri se face la același preț transformat în lei la cursurile de revenire planificate. Diferențele care apar între aceste cursuri ale valutelor sînt reflectate în contul **455 Diferențe din activitatea de comerț exterior,** conturile analitice **455.03 Diferențe din decontarea la cursul de revenire a operațiilor de import în ruble** și **455.04 Diferențe din decontarea la curs de revenire a operațiilor de import în devize libere și devize cliring.**

Cheltuielile de circulație pe parcurs extern efectuate în valută sînt decontate de întreprinderea de comerț exterior la cursul de revenire al prestațiilor (transport, asigurare, transbordare etc.). Aceste cheltuieli sînt însă încasate de la beneficiarii de import prin prețul extern C.I.F. transformat în lei la cursul de revenire planificat al mărfurilor importate. Diferențele de curs care apar în acest caz sînt regularizate de către întreprinderile de comerț exterior cu Banca Română de Comerț Exterior (B.R.C.E.). Sumele datorate de întreprinderea importatoare se evidențiază în contul **499 Creditori,** cont analitic *499.0.09 Creditori (B.R.C.E.) pentru diferențele dintre* **cursul de revenire al mărfii decontat și cursul de revenire al prestației.** Dacă la data facturării mărfurilor către beneficiarii de import nu se cunosc cheltuielile efective pe parcurs extern, acestea se determină prin aplicarea unei cote medii asupra prețului extern F.O.B. al mărfii, urmînd să se facă recalcularea lor în funcție de cheltuielile efectuate.

Reflectarea în conturi a încheierii fiecărei acțiuni de import și a repartizării cheltuielilor pe parcurs extern aferente mărfurilor importate livrate pe piața internă se face pe baza modelului contabil din figura 10.5.

Scanned with CamScanner

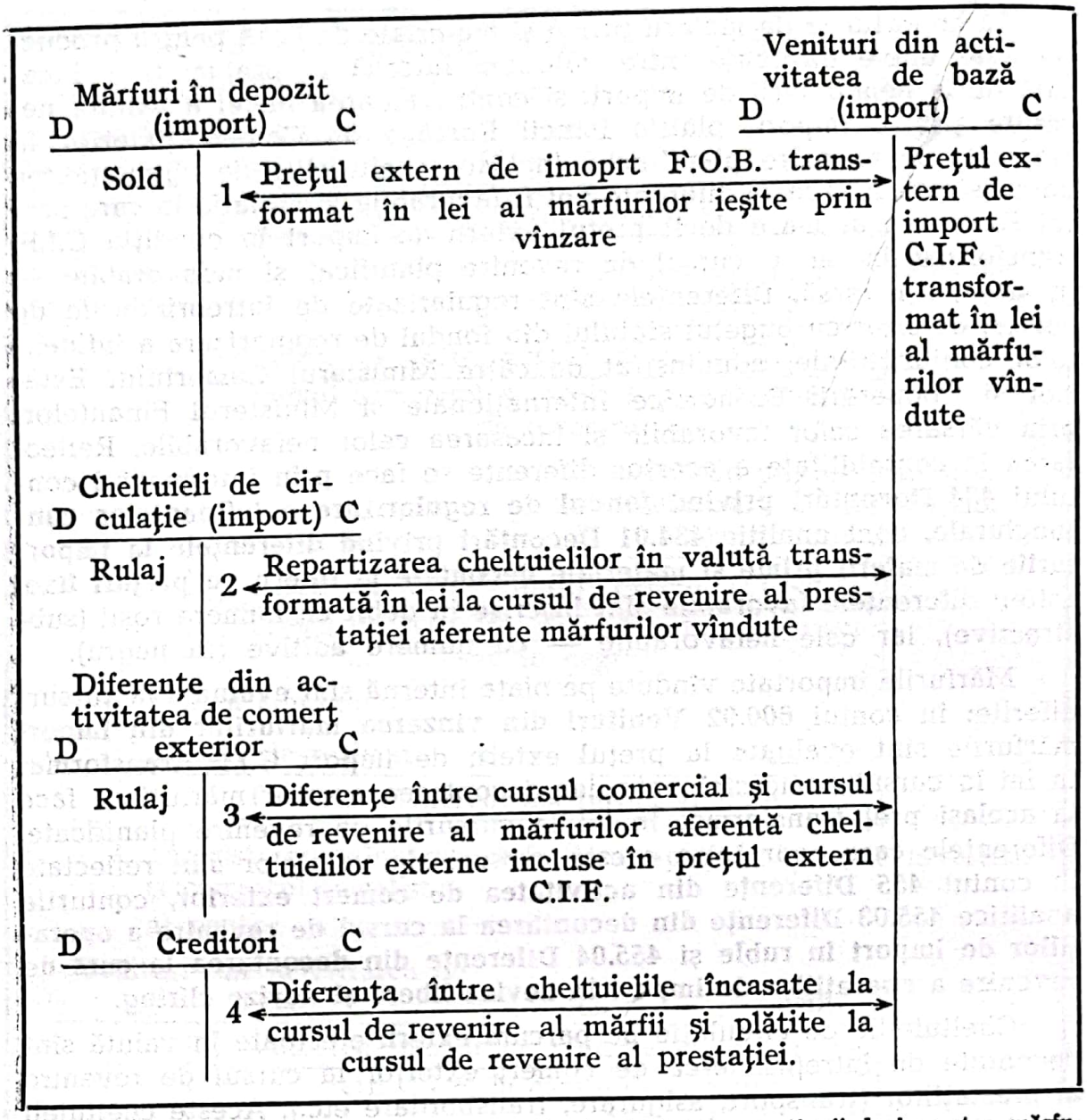


Fig. 10.5. Reprezentarea contabilă a operațiilor de încheiere a acțiunii de import a mărfurilor.

10.4.5. CONTABILIZAREA OPERAȚIILOR ECONOMICE PRIVIND IMPORTUL DE MĂRFURI

Acest paragraf este consacrat efectuării unei sinteze a aspectelor teoretice legate de contabilitatea mărfurilor importate la întreprinderile de comerț exterior. În legătură cu operațiile economice prezentate în continuare se fac următoarele precizări:

— se consideră că operațiile economice au loc în cursul lunii mai;

— pentru evitarea repetării operațiilor economice din cursul lunii, acestea se prezintă ca o singură operație;

— din considerente metodice, sumele operațiilor economice au fost reduse la minimum.

Contabilizarea operațiilor economice privind mărfurile importate este prezentată în tabelul 10.6.

Scanned with CamScanner

Tabelul 10.6

Prezentarea operaţiilor economice	Înregistrarea cronologică a operaţiilor economice			Înregistrarea sistematică a operaţiilor economice
	Data şi formula contabilă		Suma	
I. IMPORT DE MĂRFURI PENTRU PRODUCŢIE **A. *Livrate prin depozit*** 1. Se achiziţionează din străinătate diverse mărfuri, la preţul extern de import CIF de $ 110, din care cheltuieli externe $ 10, cursul comercial unic al mărfurilor — 15 lei/$, cursul de revenire al prestaţiei (transport, asigurare, etc.) — 7 lei/$ (vezi fig. 10.1.2).	**Data**			D 410.02 C | 1) 1570 D 230.02 C 1) 1500 | 3) 1500 D 501.02 C 1) 70 | 3) 70
	%	= 410.02		
	230.02 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziţionate din străinătate	Furnizori externi	1570 1500	
	501.02 Cheltuieli de circulaţie privind importul		70	
	Data			
2. Se livrează beneficiarilor de import mărfurile achiziţionate, la preţul fix de 1200 lei, cursul comercial 15 lei/$, cursul de revenire al mărfii 12 lei/$, comision 1% (vezi fig. 10.4.1).	%	= 600.02	1650	D 600.02 C 3) 1650 | 2) 1650
		Venituri din vînzarea mărfurilor din import		
	400.01 Clienţi interni		1200	D 400.01 C 2) 1200 2 bis) 12 1212
	455 Diferenţe din activitatea de comerţ exterior		330	
	434 Decontări privind fondul de regularizare a influenţelor conjuncturale		120	D 455 C 2) 330 | 3) 30
	BIS			
	400.01 Clienţi interni	611.02 Venituri de realizat pentru mărfurile vîndute la import	12	D 434 C 2) 120 |

Scanned with CamScanner

Continuare 10.6

Prezentarea operațiilor economice	Înregistrarea cronologică a operațiilor economice			Înregistrarea sistematică a operațiilor economice
	Data și formula contabilă		Suma	
	Data			
3. Se înregistrează prețul complet de import și diferențele de curs aferente mărfurilor importate livrate la intern (vezi fig. 10.5).	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import	= %	1650	D 611.02 C | 2) 12
		230.02 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționare din străinătate	1500	D 499 C | 3) 1500
		501.02 Cheltuieli de circulație privind importul	70	D 410.02 C | 4) 1570
		455 Diferențe din activitatea de comerț exterior	30	D 230.02 C 4) 1500 | 6) 1500
		499 Creditori	50	
	Data			
4. Se achiziționează din străinătate diverse mărfuri la prețul extern de import C.I.F. de $ 110, din care cheltuielile externe $ 10, cursul comercial unic al mărfurilor —15 lei/$, cursul de revenire al prestației (transport, asigurare, etc.) — 7 lei/$ (vezi fig. 10.1.2.)	230.02 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziționate din străinătate	= 410.02 Furnizori externi	1570 1500	
	501.02 Cheltuieli de circulație privind importul		70	D 501.02 C 4) 70 | 6) 70

Scanned with CamScanner

	Data			
5. Se livrează beneficiarilor de import mărfurile achiziţionate, la preţul fix de 1440 lei, cursul comercial — 15 lei/$, cursul de revenire al mărfii 12 lei/$ comision 1%, (vezi fig. 10.4.1).	%	=	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import	1650
	400.01 Clienţi interni			1440
	455 Diferenţe din activitatea de comerţ			330
	434 Decontări privind fondul de regularizare a influenţelor conjuncturale			120
	Data			
	400.01 Clienţi interni	=	611.02 Venituri de realizat pentru mărfurile vîndute la import	12
	Data			
6. Se înregistrează preţul complet de import şi diferenţele de curs aferente mărfurilor importate livrate la intern (vezi fig. 10.5)	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import	%		1650
		230.02 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziţionate din străinătate.		1500
		501.02 Cheltuieli de circulaţie privind importul		70

D	600.02	C
6)	1650	5) 1650

D	400.01	C
5)	1440	
5 bis)	12	

D	455	C
5)	330	6) 30

D	434	C
5)	120	

D	611.02	C
		5) 12

D	499	C
		6) 50

D	600.02	C
7)	1500	8) 1650
9)	150	

Scanned with CamScanner

Continuare 10.6

Prezentarea operațiilor economice	Înregistrarea cronologică a operațiilor economice				Înregistrarea sistematică a operațiilor economice
	Data și formula contabilă			Suma	
		455 Diferențe din activitatea de comerț exterior		30	D 501.02 C 7) 70 | 9) 70
		499 Creditori		50	D 400.01 C 8) 1200 | 8 bis) 12 |
	Data				
B. *Livrate de la vamă* 7. Se înregistrează factura furnizorului extern pentru mărfuri sosite și dirijate de la vamă beneficiarilor interni; factura cuprinde prețul extern de import CIF $ 110, din care cheltuieli externe $ 10, cursul comercial unic al mărfurilor — 15 lei/$, cursul de revenire al prestației — 7 lei/$ (vezi fig. 10.2).	%	=	410.02 Furnizori externi	1570 1500	D 455 C 8) 330 | 9) 30
	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import				
	501.02 Cheltuieli de circulație privind importul.			70	D 410.02 C | 7) 1570
	Data				
8. Se facturează beneficiarilor interni mărfurile livrate direct din vamă, la prețul fix de 1200 lei, cursul comercial 15 lei/$, cursul de revenire al mărfii 12 lei/$, comision 1% (vezi fig. 10.4.1).	%	=	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import	1650	D 434 C 8) 120 |
	400.01 Clienți interni			1200	D 611.02 C | 8) 12
	455 Diferențe din activitatea de comerț exterior			330	
	434 Decontări privind fondul de regularizare a influențelor conjuncturale			120	D 499 C | 9) 50

Scanned with CamScanner

	Data		
	400.01 Clienţi interni = 611.02 Venituri de realizat pentru mărfurile vîndute la import	12	
	Data		
9. Se repartizează cheltuielile externe de 70 lei şi se înregistrează diferenţele de curs de 80 lei (vezi 10.5).	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import = %	150	
	501.02 Cheltuieli de circulaţie privind importul	70	
	455 Diferenţe din activitatea de comerţ exterior	30	
	499 Creditori	50	
	Data		
C. *Mărfuri în expediţie din străinătate, depozitate după recepţie*	234.02 Mărfuri în expediţie din străinătate = 410.02 Furnizori externi	1570	D 234.02 C 10) 1570 | 10 bis) 1570
	Data		
10. Se înregistrează contravaloarea unor mărfuri achitate furnizorului extern şi nesosite în ţară, preţul extern de import CIF $ 110, din care cheltuieli $ 10, cursul comercial unic al mărfurilor 15 lei/$, cursul de revenire al prestaţiei — 7 lei/$. După intrarea în ţară mărfurile sînt recepţionate la depozitele proprii (vezi fig. 10.3.1). Înregistrarea în continuare a vînzării mărfurilor, a preţului complet	% = 234.02 Mărfuri în expediţie din străinătate	1570	D 410.02 C | 10) 1570
	230.02 Mărfuri în depozitele cu ridicata achiziţionate din străinătate	1500	D 230.02 C 10 bis) 1500 |

Scanned with CamScanner

Continuare 10.6

Prezentarea operațiilor economice	Înregistrarea cronologică a operațiilor economice				Înregistrarea sistematică a operațiilor economice
	Data și formula contabilă			Suma	
de import și a diferențelor de curs se efectuează ca la operațiile 2 și 3.	501.02 Cheltuieli de circulație privind importul			70	D 501.02 C 10 bis) 70 |
	Data				
D. *Mărfuri în expediție din străinătate, livrate de la vamă după sosire*	234.02 Mărfuri în expediție din străinătate	=	410.02 Furnizori externi	1570	D 234.02 C 11) 1570 | 11 bis) 1570
	BIS				
11. Se înregistrează mărfurile achitate furnizorului extern care nu au sosit în țară, prețul C.I.F. $ 110, din care cheltuieli $ 10, cursul comercial unic al mărfurilor — 15 lei/$, cursul de revenire al prestației — 7 lei/$. După sosire mărfurile sînt livrate direct de la vamă. Înregistrările privind livrarea mărfurilor, repartizarea cheltuielilor și diferențele de curs se fac ca la operațiile 8 și 9.	% 600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import. 501.02 Cheltuieli de circulație privind importul.	=	234.02 Mărfuri în expediție din străinătate.	1570 1500 70	D 410.02 C | 11) 1570 D 600.02 C 11 bis) 1500 | D 501.02 C 11 bis) 70
	Data				
II. IMPORTUL DE MĂRFURI PENTRU INVESTIȚII ȘI COMERȚUL SOCIALIST A. *Livrate de la vamă*	%	=	410.02 Furnizori externi	1570	D 410.02 C | 12) 1570

Scanned with CamScanner

12. Se importă diverse mărfuri care sînt livrate direct de la vamă, prețul extern de import CIF $ 110, din care cheltuielile $ 10, cursul comercial unic al mărfurilor — 15 lei/$, cursul de revenire al prestației 7 lei/$ (vezi fig. 10.2)	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import. 501.02 Cheltuieli de circulație privind importul		1500 70

D 600.02 C
12) 1500 | 13) 1650

D 501.02 C
12) 70 |

Data

13. Se facturează mărfurile livrate de la vamă la cursul de revenire de 12 lei/$, taxa vamală 10%, comision 1% (vezi fig. 10.4.2) Înregistrarea repartizării cheltuielilor externe și a diferențelor de curs ale acestora se face ca la operația 9.	% 400.01 Clienți interni 455 Diferențe din activitatea de comerț exterior	=	600.02 Venituri din vînzarea mărfurilor din import	1650 1320 330

D 400.01 C
13) 1320 |
13 bis) 178,20 |

BIS

	400.01 Clienți interni	=	% 611.02 Venituri de realizat pentru mărfurile vîndute la import 430 Decontări cu bugetul statului.

178,20
13,20
165

D 455 C
13) 330 |

D 611.02 C
| 13) 13,20

D 430 C
| 13) 165

Scanned with CamScanner

11

CONTABILITATEA AMBALAJELOR DE TRANSPORT ŞI A MATERIALELOR DE AMBALAT

11.1. CONTABILITATEA AMBALAJELOR DE TRANSPORT

11.1.1. NOŢIUNEA ŞI FELURILE AMBALAJELOR

Ambalajele sînt bunuri materiale utilizate pentru protejarea mărfurilor pe timpul circulaţiei şi depozitării acestora. Ele au forme şi caracteristici materiale şi funcţionale adaptate la caracteristicile mărfurilor pe care le ambalează. De asemenea, ambalajele îndeplinesc unele funcţii de reclamă comercială, din care cauză, la confecţionarea lor, se ţine seama şi de preferinţele şi cerinţele cumpărătorilor. Avînd acest rol, ambalajele ocupă un loc însemnat între mijloacele economice ale întreprinderilor comerciale.

Ambalajele pot fi clasificate după diverse criterii. Dacă se are în vedere modul de participare la circuitul comercial, se pot deosebi: ambalaje-mijloace fixe, ambalaje-obiecte de inventar şi ambalaje de transport.

Ambalajele-mijloace fixe au toate caracteristicile economice ale mijloacelor fixe şi îndeplinesc condiţiile de durată şi valoare presupuse pentru ele. Între acestea se pot enumera: butoaie de lemn sau de metal de capacitate mare, containere etc.

Ambalajele-obiecte de inventar au caracteristicile economice şi îndeplinesc condiţiile de durată şi valoare presupuse pentru ele. În rîndul acestor ambalaje amintim: butoaiele de lemn şi metal de capacitate redusă, paletele etc.

Aceste două categorii de ambalaje nu pot constitui obiectul schimbului între unităţile comerciale. Dacă sînt transmise temporar unităţilor comerciale, sau circulă între acestea, se menţionează cantitativ în documente şi se evidenţiază la conturile extrapatrimoniale.

Categoria cea mai însemnată, sub raportul ponderii participării la circuitul comercial, o constituie ambalajele de transport care fac obiectul schimbului şi se abordează, din acest motiv, ca şi mărfurile. Ambalajele de transport fac parte din grupa mijloacelor circulante materiale, pentru care se calculează stocuri normate, iar valoarea lor este luată în calculul normativului de mijloace circulante. Ambalajele de transport sînt date în păstrarea şi răspunderea gestionarilor de la depozite şi magazine, alături şi împreună cu mărfurile pe care le ambalează. Pentru ambalajele goale se pot organiza depozite şi gestiuni distincte.

11.1.2. PREŢURILE AMBALAJELOR DE TRANSPORT

Preţurile la care întreprinderile comerciale achiziţionează ambalajele, de regulă odată cu mărfurile, sînt preţurile de livrare ale furnizorilor sau preţurile cu amănuntul. Aceleaşi preţuri se utilizează şi atunci

Scanned with CamScanner

cînd ambalajele sînt vîndute, odată cu mărfurile, beneficiarilor. În conformitate cu dispozițiile legale, prețurile de decontare a ambalajelor goale ce se valorifică de către întreprinderile comerciale sînt diferențiate în funcție de sistemul de circulație (de recuperare) a ambalajelor.

Ambalajele goale facturate distinct de prețul mărfurilor care circulă prin restituire la furnizori se livrează acestora la nivelul unor cote valorice de decontare mai mici decît prețul de livrare și diferențiate pe feluri și grupe de ambalaje, starea acestora, și în raport cu faptul dacă ambalajele restituite se încadrează în cota minimală obligatorie de restituire sau reprezintă ambalaje restituite peste această cotă. Pentru ambalajele incluse în prețul mărfurilor cota valorică de decontare plătită de furnizor este de 30% din prețul lor de livrare.

Dacă o întreprindere comercială s-a aprovizionat cu 200 unități ambalaje a 25 lei/buc. facturate distinct, pentru care cota minimală de restituire la furnizor este de 90%, iar cota valorică de decontare este de 80% pentru ambalajele restituite în limita cantității minimale și 50% pentru cantitatea restituită suplimentar, în ipoteza restituirii la furnizor a întregii cantități de ambalaje, calculul valorii pretinsă furnizorului va fi următorul:

Pentru cota minimală restituită	Pentru surplusul restituit peste cota minimală
200 buc. × 90% = 180 buc.	200 buc. × 10% = 20 buc.
180 buc. × 25 lei = 4 500 lei	20 buc. × 25 lei = 500 lei
4 500 lei × 80% = 3 600 lei	500 lei × 50% = 250 lei
Total cotă valorică de decontare	3 600 lei + 250 lei = 3 850 lei

Diferența de 1 150 lei, dintre prețul de livrare plătit la achiziționarea ambalajelor de 5 000 lei (200 × 25) și cota valorică de decontare 3 850 lei, reprezintă pentru întreprinderea comercială cheltuieli și pierderi din operațiunile cu ambalajele.

Unele ambalaje de transport, mai ales acelea care se pot desface populației odată cu marfa, de exemplu ambalajele de sticlă se decontează la prețul cu amănuntul. Prețurile de evidență (de înregistrare) ale ambalajelor în conturile sintetice și analitice sînt, în principiu, prețurile de livrare ale furnizorilor. Pentru unele ambalaje cum sînt cele de sticlă, evaluarea în contabilitate se face la prețul cu amănuntul. Ambalajele incluse în prețul mărfurilor se înregistrează la prețul posibil de valorificare.

11.1.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII SINTETICE ȘI ANALITICE A AMBALAJELOR DE TRANSPORT

Contabilitatea ambalajelor de transport este organizată cu ajutorul contului **250 Ambalaje**, cont de mijloace circulante materiale, după conținut și de activ, după funcțiune. Conținutul contului se redă schematic în tabelul 11.1.

În acest cont se înregistrează numai ambalajele care au intrat efectiv în păstrarea depozitlor, magazinelor etc., constituind gestiunile de ambalaje. Dar ambalajele cu mărfuri, care se află în patrimoniul întreprinderii comerciale, se pot dientifica și în alte situații cum sînt: în tranzit, în curs de aprovizionare, în custodie la furnizori, refuzate și

Scanned with CamScanner

Tabelul 11.1

DEBIT	250 Ambalaje	CREDIT
— Valoarea ambalajelor achiziţionate de la furnizor odată cu mărfurile intrate, la preţul de livrare, cu amănuntul sau la preţul de valorificare. — Valoarea ambalajelor goale achiziţionate de la furnizori, la preţul de livrare. — Valoarea ambalajelor găsite în plus la inventar, la preţul de evidenţă. — Diferenţe valorice din reevaluarea preţurilor ambalajelor, în sensul majorării (negru) sau în sensul reducerii (roşu). — Alte intrări de ambalaje, la preţul de evidenţă.		— Valoarea ambalajelor vîndute odată cu marfa la preţul de livrare, sau la preţul cu amănuntul; — Valoarea ambalajelor vîndute goale, la preţul de livrare sau la preţul de valorificare. — Valoarea minusurilor de inventar la ambalaje, la preţul de evidenţă. — Valoarea casărilor şi declasărilor de ambalaje, la preţul de evidenţă. — Valoarea altor ieşiri de ambalaje, la preţul de evidenţă.
Sold debitor: Valoarea ambalajelor în stoc la preţul de evidenţă.		

rămase în custodia clienţilor etc. Întrucît pentru aceste situaţii nu există conturi distincte de ambalaje, evidenţa ambalajelor se ţine cu ajutorul conturilor specifice de mărfuri.

Pentru operaţiunile de livrare şi vînzare a ambalajelor şi de calculare a rezultatelor financiare obţinute se utilizează contul **601.04 Venituri din operaţiuni cu ambalajele,** cont de calculaţie a rezultatelor activităţii economice, după conţinut şi bifuncţional după funcţiune. Schematic, conţinutul lui este redat la tabelul 11.2.

Tabelul 11.2

DEBIT	601.04 Venituri din operaţiuni cu ambalajele	CREDIT
— Valoarea ambalajelor vîndute la preţul de cumpărare al acestora. — Diferenţa valorică între preţul de cumpărare şi cel mediu de vînzare cu amănuntul al materialelor de ambalat. — Cheltuielile de transport ale materialelor de ambalat folosite la mărfuri alimentare. — Cheltuielile şi pierderile la ambalaje acoperite pe seama veniturilor din operaţiunile cu ambalajele.		— Valoarea ambalajelor vîndute la preţul de livrare, preţul de valorificare sau preţul cu amănuntul. — Diferenţa valorică între preţul de cumpărare şi cel mediu de vînzare cu amănuntul al materialelor de ambalat.
Sold debitor: Pierderi din operaţiuni cu ambalajele	SAU	Sold creditor: Beneficii din operaţiuni cu ambalajele.

Datorită acordării de către întreprinderea comercială a unor diferenţe de preţ valorice beneficiarilor, preţul de livrare al ambalajelor de transport nu este totdeauna acelaşi cu preţul de decontare şi apare necesitatea evidenţierii distincte a diferenţelor valorice dintre cele două preţuri. Aceste diferenţe se înregistrează la contul **251 Bonificaţii la ambalaje,** cont rectificativ de mijloace circulante materiale, după con-

Scanned with CamScanner

ținut, și cont de activ, după funcțiune. Conținutul lui se prezintă în tabelul 11.3.

Tabelul 11.3

DEBIT	251 Bonificații la ambalaje	CREDIT
— Valoarea bonificațiilor cedate întreprinderilor cărora li se vînd ambalajele goale — Diferența, între prețul de livrare și cota valorică de decontare recuperată la restituirea către furnizor a ambalajelor goale	— Sumele reprezentînd cheltuieli și pierderi la ambalaje repartizate asupra cheltuielilor de circulație	
Sold debitor: suma cheltuielilor și pierderilor la ambalajele valorificate, nerepartizate		

În afara veniturilor de mai sus, realizate din operațiunile cu ambalajele apar și unele situații cînd trebuie înregistrate unele venituri care urmează a fi realizate. Acestea se evidențiază cu ajutorul contului **611.03 Venituri de realizat din ambalajele incluse în prețul mărfurilor,** care după conținut este un cont de calculație a rezultatelor din activitatea economică, iar după funcțiune un cont bifuncțional. Conținutul lui se prezintă în tabelul 11.4.

Tabelul 11.4

DEBIT	611.03 Venituri de realizat din ambalajele incluse în prețul mărfurilor	CREDIT
— Venituri realizate din vînzarea ambalajelor incluse în prețul mărfurilor. — Valoarea diferențelor nerecuperate din ambalajele incluse în prețul mărfurilor. — Cheltuieli și pierderi la ambalaje acoperite din veniturile efectiv realizate din valorificarea ambalajelor incluse în prețul mărfurilor.	— Venituri de realizat din valoarea ambalajelor intrate, incluse în prețul mărfurilor, la prețul de valorificare.	
	Sold creditor: Veniturile de realizat din ambalajele incluse în prețul mărfurilor nevalorificate încă.	

Contabilitatea analitică a ambalajelor intrate în gestiune odată cu mărfurile este organizată după metoda inventarului contabil permanent. Pentru ambalajele aflate la depozite se deschid conturi analitice pe gestiuni, unde se urmăresc existența și mișcarea ambalajelor numai valoric. În cadrul acestora se deschid conturi analitice valorice pe grupe de ambalaje și conturi cantitativ-valorice pe feluri de ambalaje. Pentru ambalajele aflate la magazinele de desfacere sau la alte unități operative, contabilitatea analitică se organizează global-valoric pe gestiuni.

Pentru ambalajele goale, aflate pînă la restituirea, valorificarea și repararea lor la depozitele de ambalaje, contabilitatea analitică se organizează valoric pe gestiuni și grupe de ambalaje și cantitativ-valoric pe feluri de ambalaje.

Scanned with CamScanner

Existența și mișcarea ambalajelor este urmărită și prin intermediul evidenței operative. Astfel, pentru ambalajele existente la depozite — cu și fără mărfuri — este organizată o evidență cantitativă pe feluri de ambalaje, prin intermediul fișelor de magazie, iar pentru cele de la magazine, o evidență global-valorică, pe fiecare gestiune, în raportul de gestiune.

11.1.4. CIRCULAȚIA AMBALAJELOR DE TRANSPORT ȘI CONTABILITATEA LOR

Ambalajele de transport sînt aprovizionate de la furnizori, de regulă odată cu mărfurile. Cu toate acestea există și posibilitatea achiziționării de către întreprinderile comerciale a unor ambalaje goale mai ales de la populație, în conformitate cu actele normative[1] privind recuperarea și valorificarea resurselor materiale refolosibile.

Ambalajele cu mărfuri sînt înscrise de furnizori în documentele de livrare — avize de expediere, facturi, în poziții distincte, formînd, ca și mărfurile, obiectul schimbului . În aceste documente se precizează felul, cantitatea, prețul și valoarea ambalajelor. Datele privind ambalajele sînt consemnate, după recepție, în documentele de recepție, specifice fiecărei modalități de aprovizionare.

Prelucrarea datelor privind intrarea ambalajelor cu mărfuri, la întreprinderile comerciale, se face similar și concomitent cu cele privind mărfurile. În unele cazuri, valoarea ambalajelor nu este facturată distinct, deoarece este inclusă în prețul mărfurilor. Dacă pentru ambalajele facturate distinct, întreprinderea comercială trebuie să înregistreze și obligațiile față de furnizori, în situația ambalajelor incluse în prețul mărfurilor echivalentul lor valoric constituie un venit de realizat.

Unele categorii de ambalaje, care pot fi vîndute populației odată cu mărfurile, cum sînt ambalajele de sticlă, sînt considerate mărfuri, evaluate la prețul cu amănuntul și înregistrate în conturile de mărfuri. Ele se consideră ambalaje și se înregistrează ca atare numai în momentul golirii după vînzare și a pregătirii lor pentru restituirea la furnizor. Obținerea ambalajelor goale se reflectă, pe de o parte, ca o intrare de ambalaje și, pe de altă parte, ca venituri din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor. Reflectarea contabilă a intrării ambalajelor de transport se prezintă ca în figura 11.1.

Ambalajele de transport, prin caracteristicile lor naturale și modul de participare la procesul circulației mărfurilor reprezintă una din categoriile importante ale bunurilor materiale recuperabile. Ca urmare, actele normative în vigoare conțin prevederi speciale privitoare la circulația și recuperarea ambalajelor.

Regula de bază instituită pentru ambalajele de transport prevede ca acestea să fie restituite imediat furnizorului și transportate la sediul acestuia sau în gara de expediție cu același mijloc de transport care le-a adus împreună cu mărfurile. În acest fel se realizează cîteva

---

[1] — *Decretul 465/1979 al Consiliului de Stat privind recuperarea și valorificarea resurselor materiale refolosibile, utilizarea și circulația ambalajelor.*
— *Decretul nr. 146/1980*

Scanned with CamScanner

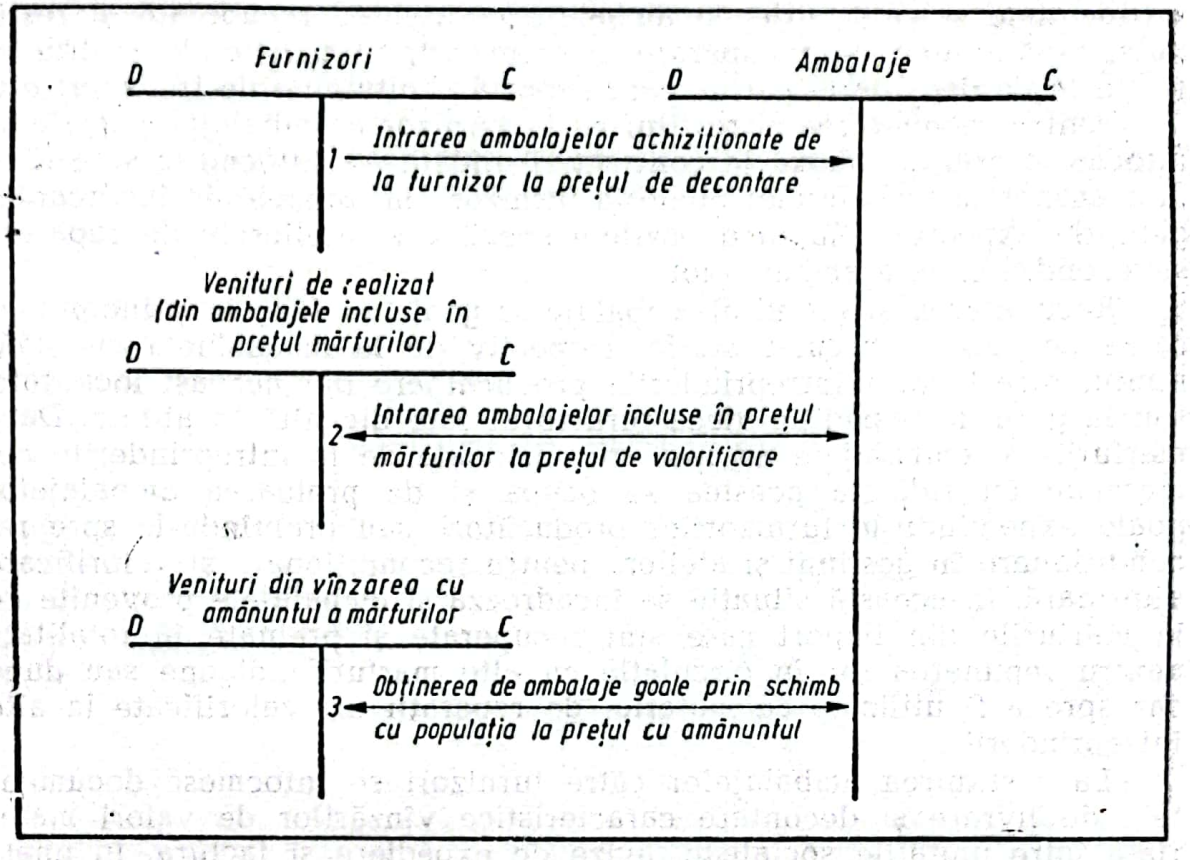


Fig. 11.1. Reflectarea contabilă a intrării în întreprindere a ambalajelor cumpărate cu mărfuri sau goale.

obiective deosebit de însemnate din punctul de vedere al eficienței economice atît la nivelul fiecărei unități economice ce intervine în circuitul ambalajelor, cît și la nivelul macroeconomic, cum sînt: reducerea cheltuielilor ocazionate de depozitarea, manipularea și transportul ambalajelor la diferitele veriqi organizatorice, pierderile din deteriorarea ambalajelor, utilizarea în condiții optime a capacității mijloacelor de transport care circulă în regimul plin/plin, reducerea într-o măsură însemnată, pe economie, a producției de ambalaje și a costului acesteia, economisirea unor cantități însemnate de materiale deficitare cum sînt: lemnul, hîrtia sau a unor materiale mari consumatoare de energie cum sînt: masele plastice, sticla etc.

Pentru recuperarea în cele mai bune condiții a ambalajelor la nivelul fiecărei unități economice, a centralelor lor, cît și al M.A.G.F.[1] care este coordonator de balanță în acest domeniu, se elaborează bilanțuri de materiale (ambalaje) în care se prevăd necesitățile de ambalaje și sursele de acoperire ale acestora. Conform legii, pentru ambalajele de transport sînt prevăzute durate normate de serviciu și numărul de rotații pe care trebuie să le efectueze, și numai după epuizarea lor pot fi înscrise în bilanțul de ambalaje cerințele noi stabilite prin plan.

Pentru circuitul și recuperarea ambalajelor se primesc repartiții și fondurile de finanțare a acestora din partea organelor coordonatoare pentru sortimentele și cantitățile de ambalaje care intervin în circulație și se încheie contracte cu unitățile producătoare sau alte unități care devin beneficiarii ambalajelor goale. În aceste contracte se prevăd

[1] Ministerul Aprovizionării Tehnico-Materiale și al Controlului Gospodăririi Fondurilor Fixe.

Scanned with CamScanner

sortimentele şi cantităţile de ambalaje ce trebuie recuperate şi restituite, modalitatea de recuperare şi transport, termenele de restituire, preţurile de decontare, partea care suportă cheltuielile de transport etc.

Pentru recuperarea şi restituirea la furnizor a ambalajelor goale se întocmesc grafice, anexă la contract. Totodată, se întocmesc şi grafice de transport a ambalajelor goale la furnizori, la rampele de încărcare a gării de expediţie sau la depozitele speciale şi atelierele de reparare şi recondiţionare a ambalajelor.

Recuperarea şi circuitul ambalajelor goale se face în principiu pe calea pe care a circulat marfa, respectiv de la magazinele cu amănuntul direct către întreprinderile producătoare din aceeaşi localitate, sau la gara de expediţie, dacă furnizorul este din altă localitate. Dacă mărfurile şi ambalajele au fost aprovizionate de la întreprinderile comerciale cu ridicata acestea se ocupă şi de preluarea ambalajelor goale expediindu-le furnizorilor producători, sau preluîndu-le spre recondiţionare în gestiuni şi ateliere pentru recondiţionare şi valorificare ulterioară. În această situaţie se încadrează şi ambalajele provenite de la mărfurile din import care sînt recuperate şi preluate în totalitate pentru repunerea lor în circulaţie cu alte mărfuri indigene sau după caz spre a fi utilizate ca material de reparaţii ori valorificate la alte întreprinderi[1].

La restituirea ambalajelor către furnizori se întocmesc documentele de livrare şi decontare caracteristice vînzărilor de valori materiale între unităţile socialiste, avize de expediere şi factura. În unele modalităţi de recuperare şi livrare intervine „Bonul de primire-recepţie ambalaje" şi „Procesul-verbal de punctaj pentru ambalaje primite şi restituite".

Decontarea ambalajelor goale cu furnizorii se face la nivelul cotelor valorice aplicate la preţul de livrare pentru cantităţile de ambalaje efectiv restituite. Diferenţele valorice între preţurile de livrare a ambalajelor şi cotele valorice de decontare sînt suportate de întreprinderile comerciale pe cheltuielile de circulaţie. Vînzarea ambalajelor către alte unităţi socialiste se face la preţul de valorificare.

Ambalajele de transport goale, în cadrul întreprinderilor comerciale sînt supuse reparaţiilor efectuate la magazinele cu amănuntul, la depozite sau la ateliere special organizate, pentru a fi restituite furnizorilor în condiţii de calitate. Cheltuielile cu aceste reparaţii se suportă de întreprinderile comerciale.

La expirarea duratelor de serviciu şi a îndeplinirii numărului de rotaţii prevăzute de actele normative, şi dacă nu mai pot fi reparate sau recondiţionate, ambalajele de transport se casează încheindu-se un proces-verbal în care se precizează, pe de o parte, felul, cantitatea şi preţul de înregistrare al ambalajelor casate şi, pe de altă parte, felul, cantitatea şi preţul de valorificare a materialelor rezultate din casare.

Datele din documentele de livrare sînt înregistrate în evidenţa operativă de la magazine, depozite şi serviciul comercial, iar apoi în contabilitatea analitică a ambalajelor. După centralizarea lor, datele din documentele de livrare şi decontare sînt reflectate în conturile sintetice. Reflectarea în conturile sintetice se face ca în figura 11.2.

---

[1] În prezent în circuitul de recuperare a unor ambalaje de transport mai intervine unitatea specializată în operaţiuni de colectare şi valorificare a ambalajelor, dar care în viitor îşi încetează activitatea.

Scanned with CamScanner

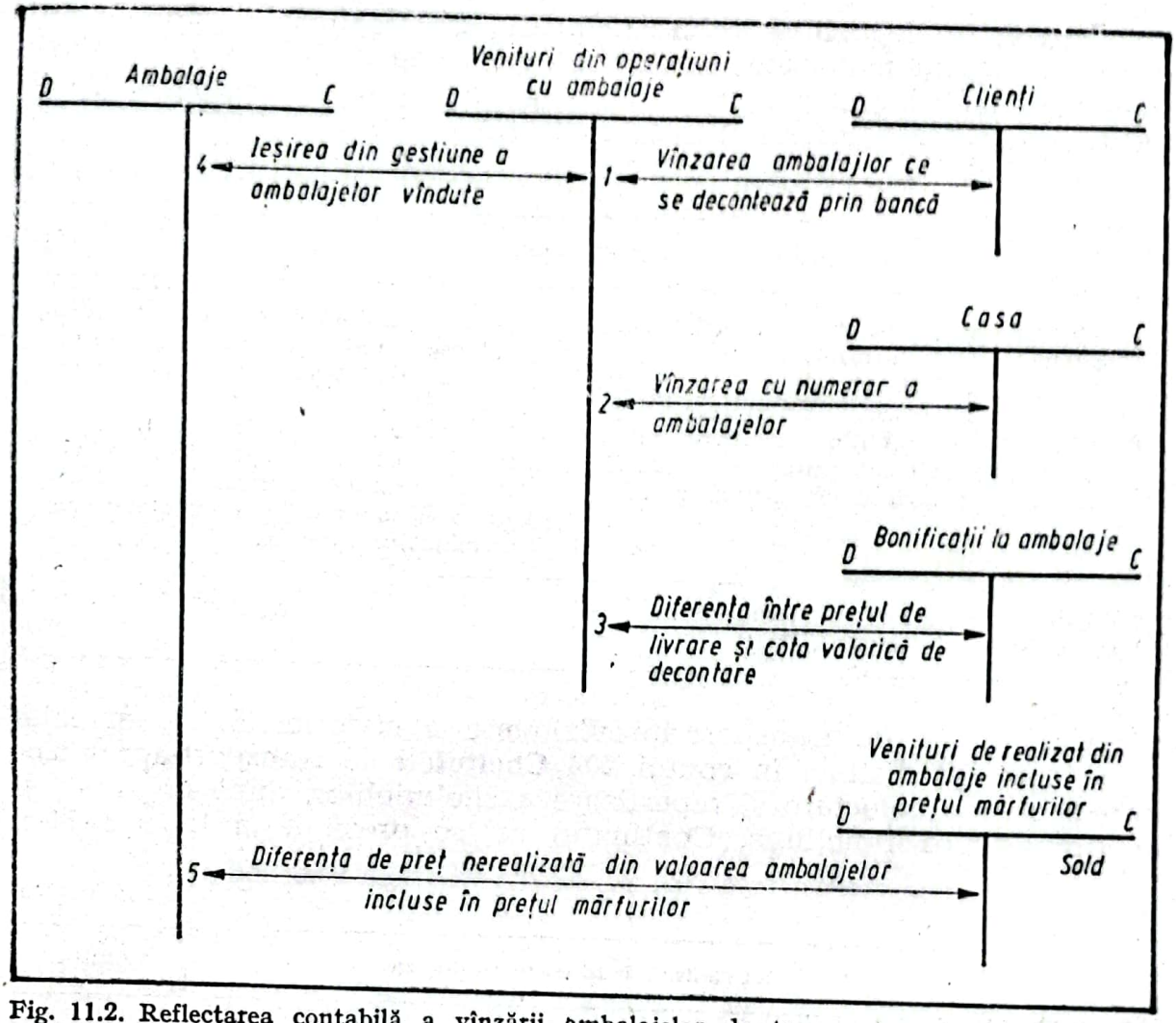


Fig. 11.2. Reflectarea contabilă a vînzării ambalajelor de transport goale și a veniturilor realizate.

11.2. CONTABILITATEA MATERIALELOR DE AMBALAT

Materialele de ambalat sînt cele folosite, în special, în procesul desfacerii mărfurilor cu amănuntul, avînd ca scop principal ambalarea acestora. Ele pot fi confecționate în mod anticipat, ca de exemplu, pungile de hîrtie și material plastic, cartoanele, sau să nu fie confecționate, ca de exemplu: hîrtie de ambalaj, sfoară etc. Caracteristica principală a materialelor de ambalat constă în aceea că se achiziționează ca atare, fără mărfuri, se păstrează în depozite și se distribuie la magazine spre consum. De asemenea, pot fi prelucrate anterior achiziționării, sau după achiziționare pentru a servi și unor scopuri de reclamă. Natura și felurile materialelor de ambalat trebuie să țină seama de natura și felurile mărfurilor care se ambalează. Materialele de ambalat se diferențiază și în raport cu modalitatea de recuperare a valorii lor. Astfel, valoarea unora din materialele de ambalat se include în cheltuielile de circulație și se recuperează din rabatul comercial realizat, în timp ce valoarea altora se recuperează de la clienți, în numerar, odată cu valoarea mărfurilor, în greutatea cărora se includ.

Contabilitatea materialelor de ambalat se realizează cu ajutorul mai multor conturi. Pentru evidența existenței și mișcării materialelor

Scanned with CamScanner

de ambalat în depozit se folosește contul **200 Materiale**, cont de mijloace circulante materiale, după conținut și de activ, după funcțiune. Evidența materialelor se ține în acest cont la prețul de livrare. Conținutul acestui cont este redat în tabelul 11.5.

Tabelul 11.5

DEBIT	200 Materiale	CREDIT
— Valoarea materialelor de ambalat achiziționate de la furnizor. — Valoarea materialelor de ambalat găsite în plus la inventar. — Diferențe de preț din reevaluarea materialelor de ambalat pentru majorări (în negru) și pentru diminuări (în roșu).		— Valoarea materialelor de ambalat, distribuite la unitățile operative, care nu intră în greutatea mărfurilor desfăcute. — Valoarea materialelor de ambalat, distribuite la unitățile operative, care intră în greutatea mărfurilor desfăcute. — Valoarea materialelor de ambalat găsite în minus la inventar.
Sold debitor: Valoarea materialelor de ambalat existente în depozit.		

Cheltuielile de transport-aprovizionare a materialelor de ambalat se evidențiază distinct în contul **204 Cheltuieli de transport-aprovizionare**, cont de colectare și repartizare a cheltuielilor, după conținut, și de activ, după funcțiune. Conținutul lui se prezintă în tabelul 11.6.

Tabelul 11.6

DEBIT	204 Cheltuieli de transport-aprovizionare	CREDIT
— Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor de ambalat intrate în depozit. — Valoarea materialelor de ambalat, lipsă la recepție și neimputabile, la prețul de livrare.		— Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor de ambalat distribuite la unitățile operative de desfacere și consumate. — Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor de ambalat constatate minus la inventar.
Sold debitor: Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor de ambalat aflate în depozit.		

Materialele de ambalat care s-au distribuit la unitățile operative de desfacere a mărfurilor nealimentare și alimentare preambalate se consideră consumate din momentul distribuirii și, ca urmare, se evidențiază drept cheltuieli și nu drept valori materiale.

Materialele de ambalat care s-au distribuit unităților operative de desfacere a mărfurilor alimentare, care se vînd odată cu mărfurile, incluzîndu-se în greutatea acestora și se recuperează de la clienți la prețul cu amănuntul al mărfurilor ambalate, se consideră ca valori materiale în gestiune, iar evidența lor contabilă, din acest moment, se ține cu ajutorul contului **231.01. Mărfuri în unitățile cu amănuntul.**

Diferențele valorice care apar între prețul de cumpărare al acestor materiale de ambalat și prețul mediu cu amănuntul al mărfurilor la

Scanned with CamScanner

care sînt evaluate la vînzare, se evidențiază în contul **601.04 Venituri din operațiuni cu ambalajele.**

Contabilitatea analitică a materialelor de ambalat aflate la depozit se ține după metoda operativ-contabilă pe sold, pe fiecare fel de material. Pentru materialele de ambalat distribuite unităților operative, care sînt trecute direct pe cheltuielile de circulație, nu se ține contabilitate analitică chiar dacă nu sînt consumate. Pentru materialele de ambalat aflate la unitățile operative de desfacere a mărfurilor alimentare neambalate, evdiența analitică este organizată la un loc cu mărfurile după metoda inventarului permanent, global-valoric, pe fiecare gestiune. Atît pentru materialele de ambalat de la depozite, cît și pentru cele de la unitățile operative de desfacere, este organizată evidența operativă. Pentru materialele de ambalat de la depozit se ține o evidență cantitativă pe fiecare fel de material cu ajutorul fișelor de magazie. Pentru materialele de ambalat existente la unitățile operative de desfacere evidența operativă este organizată global-valoric cu ajutorul rapoartelor de gestiune.

Reflectarea contabilă a aprovizionării materialelor de ambalat se prezintă în figura 11.3. Distribuirea materialelor de ambalat care nu intră în greutatea mărfurilor, cît și a celor care intră în greutatea mărfurilor desfăcute de la depozit la unitățile operative, se înregistrează în conturi ca în schema din figura 11.4.

Materialele de ambalat a căror greutate intră la vînzarea mărfurilor se distribuie unităților operative de desfacere pe baza bonului de predare-transfer-restituire. În acest document materialele sînt evaluate la prețul de livrare, servind la descărcarea gestiunii depozitului, res-

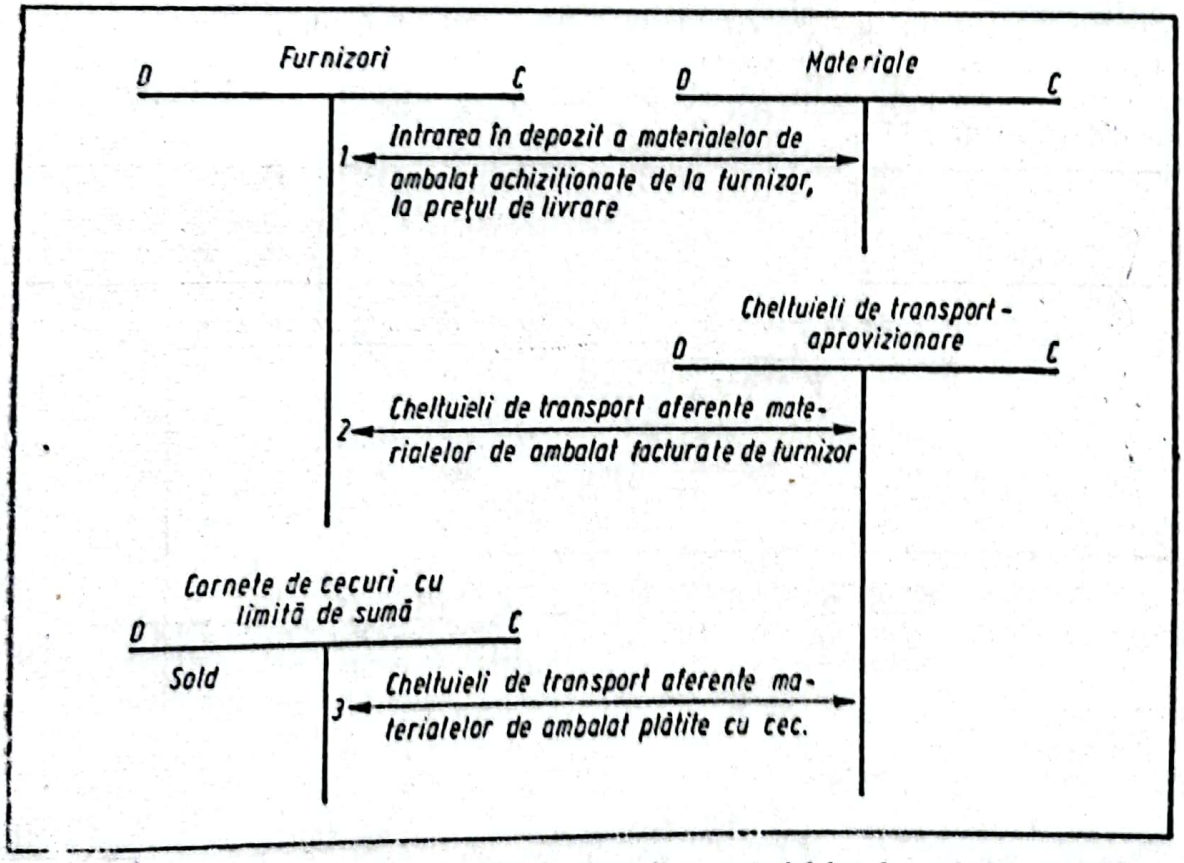


Fig. 11.3. Reflectarea contabilă a intrării în depozit a materialelor de ambalat achiziționate de la furnizor.

Scanned with CamScanner

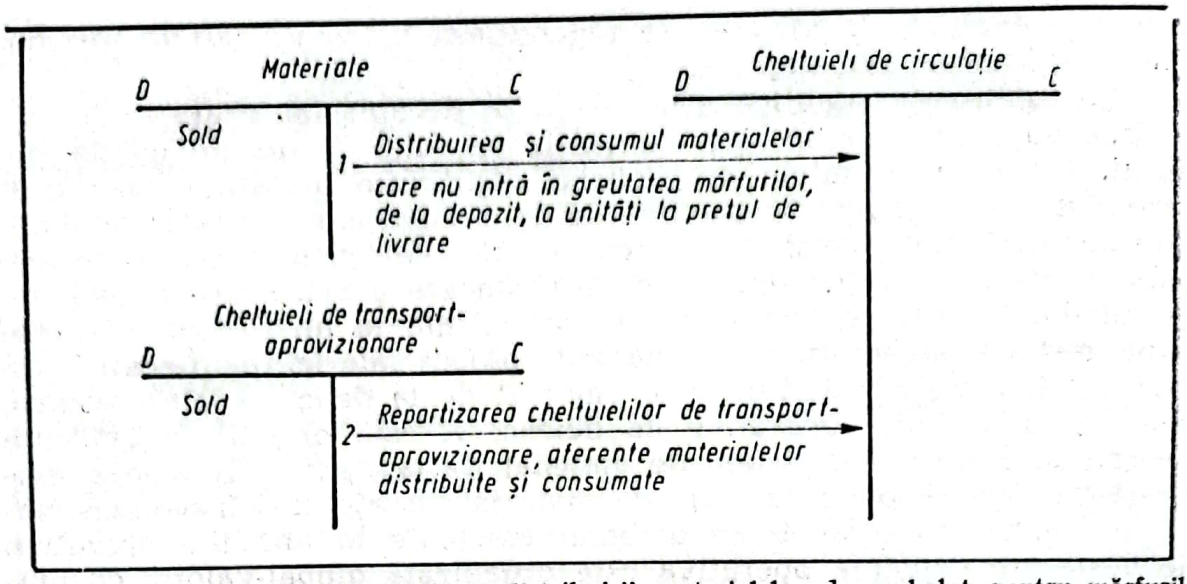


Fig. 11.4. Reprezentarea contabilă a distribuirii materialelor de ambalat pentru mărfurile în a căror greutate nu intră la vînzare.

pectiv a contului de materiale și la încărcarea gestiunii unității de desfacere, respectiv a contului de mărfuri.

Cunoscînd cantitatea materialelor de ambalat, prețul de cumpărare al acestora și prețul mediu ponderat cu amănutul al mărfurilor vîndute, se determină diferențele valorice ale materialelor de ambalat vîndute. Diferența valorică se consideră un venit sau o pierdere din operațiunile cu ambalajele. Veniturile se diminuează și cu cota cheltuielilor de transport aferente.

Distribuirea materialelor de ambalat care intră în greutatea mărfurilor desfăcute de la depozit la unitățile operative de desfacere și diferența valorică între prețul de producție al materialelor și prețul mediu ponderat cu amănuntul al mărfurilor se înregistrează în contabilitate ca în figura 11.5.

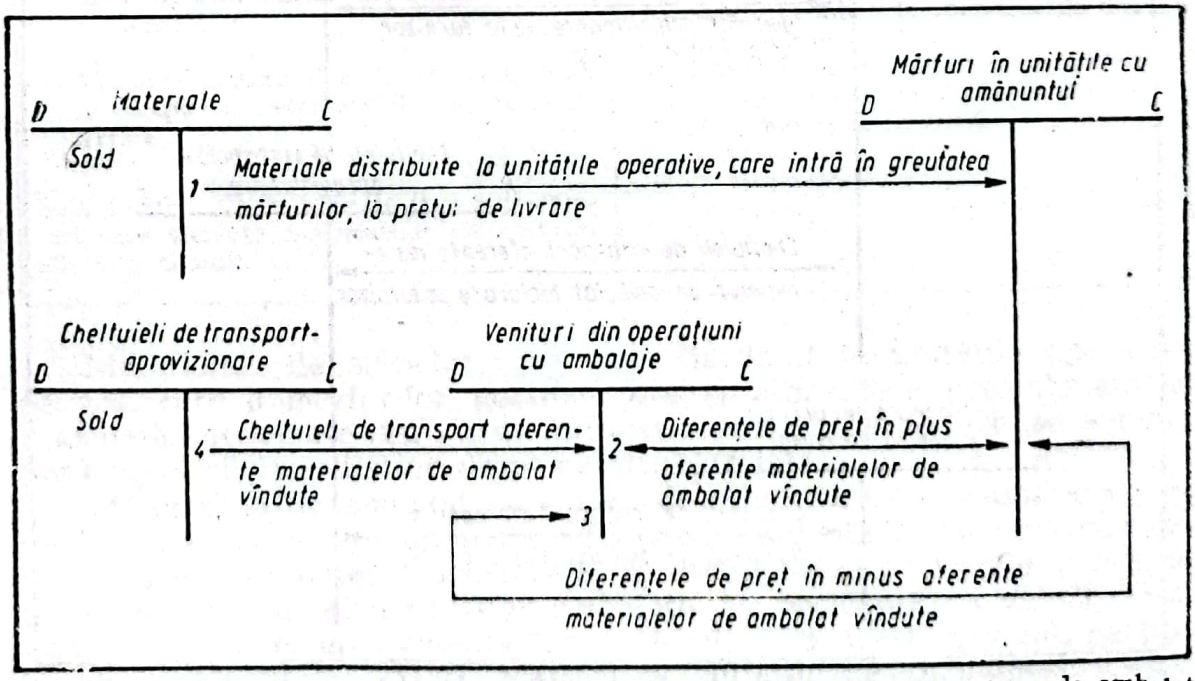


Fig. 11.5. Reflectarea în contabilitate a distribuirii și consumului materialelor de ambalat care intră la vînzare în greutatea mărfurilor și a venitului realizat.

Scanned with CamScanner

12

CONTABILITATEA MIJLOACELOR FIXE ȘI A OBIECTELOR DE INVENTAR

12.1. MIJLOACELE FIXE ȘI OBIECTELE DE INVENTAR — BAZA TEHNICO-MATERIALĂ A ACTIVITĂȚII ÎNTREPRINDERILOR COMERCIALE

12.1.1. CONCEPTUL ȘI CARACTERISTICILE MIJLOACELOR FIXE ȘI ALE OBIECTELOR DE INVENTAR

În activitatea lor, întreprinderile comerciale folosesc mijloace de muncă, acestea constituind unul din factorii materiali fără de care nici o activitate economică nu poate avea loc. În comerț, ele oferă, pe de o parte, cadrul material, organizatoric de desfacere a activității comerciale și, pe de altă parte, intervin în procesul circulației mărfurilor în mod direct, forța de muncă acționînd prin intermediul lor asupra mărfurilor. Numărul, varietatea și caracteristicile mijloacelor de muncă folosite depind de conținutul, volumul și modul de organizare a activității comerciale, după cum, la rîndul lor, le influențează nemijlocit pe acestea. Cu cît volumul mărfurilor ce se desfac este mai mare, cu atît spațiile și utilajele comerciale necesare sînt mai însemnate; în comerțul cu mărfuri alimentare, sau în alimentația publică sînt necesare alte condiții materiale și mijloace de muncă decît în comerțul cu mărfuri alimentare; la organizarea desfacerii cu amănuntul prin autoservire se vor utiliza alte mijloace de muncă decît la desfacerea cu vînzător etc.

Mijloacele de muncă folosite de întreprinderile comerciale prezintă o serie de caracteristici față de celelalte mijloace economice. Astfel, ele parcurg un ciclu de consum al valorii de întrebuințare și al valorii mai îndelungat decît celelalte mijloace, descriu o rotație mai lentă decît acestea. Datorită acestui fapt ele iau parte la mai multe cicluri economice (de vînzare-cumpărare), timp în care valoarea lor se recuperează treptat din rabatul comercial realizat. Pe parcursul acestui proces ele își păstrează forma inițială. Consumarea lor se prezintă ca uzură, ca diminuare a caracteristicilor și parametrilor tehnico-economici și a cărei mărime valorică este determinată convențional. Pe parcursul utilizării, mijloacele fixe și obiectele de inventar sînt supuse unor lucrări de întreținere și reparații care le redau temporar și într-un grad diferențiat valoarea de întrebuințare și valoarea inițială.

Caracteristicile naturale prezentate sînt comune tuturor mijloacelor lor de muncă utilizate de întreprinderile comerciale. Aceste mijloace se grupează, în funcție de mărimea valorii și durata de utilizare, în două categorii: *mijloace fixe* și *obiecte de inventar*.

Mijloc fix este considerat obiectul singular sau complexul de obiecte a cărui valoare de inventar este de cel puțin 500 lei, iar durata de serviciu normată mai mare de un an.

Scanned with CamScanner

Obiect de inventar este considerat mijlocul de muncă ce îndeplineşte următoarele condiţii:

— are o durată de utilizare mai mică de un an, dar valoarea mai mare de 500 lei;
— are o durată de utilizare mai mare de un an, dar valoarea mai mică de 500 lei;
— are o durată de utilizare mai mică de un an şi o valoare mai mică de 500 lei.

Această grupare a mijloacelor de muncă s-a făcut din necesităţi practice datorită faptului că pentru mijloacele fixe regimul de finanţare, procurare, utilizare şi casare, de planificare şi evidenţă se realizează în mod distinct pentru fiecare mijloc fix, ceea ce necesită un mare volum de muncă. Dacă acelaşi regim s-ar aplica şi obiectelor de inventar, al căror număr este mult mai mare ca al mijloacelor fixe, dar a căror valoare şi importanţă pe un obiect este mult redusă, întreprinderile comerciale nu ar reuşi practic să satisfacă aceste cerinţe. Din aceste motive, obiectele de inventar sînt supuse regimului de finanţare, procurare, utilizare, planificare şi evidenţă caracteristic pentru mijloacele circulante.

Mijloacele fixe utilizate de întreprinderile comerciale se pot clasifica după diverse criterii, fiecare clasificare avînd o anumită importanţă în organizarea lucrărilor financiar-contabile.

Astfel, *după apartenenţă se deosebesc: mijloace fixe proprii*, care sînt în dotarea întreprinderii comerciale, figurează în inventarul ei şi sînt evidenţiate cu ajutorul conturilor patrimoniale şi *mijloace fixe închiriate* care sînt evidenţiate cu ajutorul conturilor extrapatrimoniale Pentru mijloacele fixe proprii întreprinderea comercială calculează şi evidenţiază uzura şi amortizarea, în timp ce pentru cele închiriate aceste obligaţii revin întreprinderii în dotarea căreia se află.

Sub aspectul locului de utilizare, al activităţilor la care se folosesc, se deosebesc *mijloace fixe comerciale* şi *mijloace fixe necomerciale.* În prima categorie se încadrează cele care se găsesc la unităţile operative ale întreprinderii şi care se folosesc nemijlocit în procesul de vînzare-cumpărare, de exemplu: clădirile depozitelor şi magazinelor, rampele de încărcare-descărcare, frigiderele, aparatele de măsură şi control, mobilierul comercial etc. Mijloacele necomerciale sînt cele utilizate în sectorul administrativ: clădiri administrative, maşini de scris, maşini de calculat, case de bani, mobilier administrativ etc. Această clasificare prezintă importanţă sub aspectul gestionării mijloacelor fixe, al urmăririi exploatării lor raţionale, al includeii amortizării în cheltuieli etc.

Mijloacele fixe se grupează şi *în raport cu gradul recuperării valorii lor* prin amortizare. Astfel, se deosebesc *mijloace fixe aflate în curs de recuperare a valorii lor* (neamortizate integral) *mijloace fixe complet recuperate* (amortizate) şi în funcţiune şi mijloace fixe scoase din uz, casate înainte de recuperarea integrală a valorii lor. Aceste grupe de mijloace fixe se au în vedere la calculul amortizării planificate şi efective etc.

Dar, clasificarea cea mai importantă sub aspectul influenţei asupra organizării lucrărilor financiar-contabile este aceea făcută *după destinaţia mijloacelor fixe* şi cuprinde următoarele nouă categorii:

Scanned with CamScanner

1. Clădiri, cum sînt: clădirile administrative, clădirile depozitelor, ale magazinelor etc.
2. Construcţii speciale, ca de exemplu: rampele de încărcare-descărcare, silozurile etc.
3. Maşini de forţă şi utilaje energetice, cum sînt: motoarele electrice, tablourile electrice etc.
4. Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru: frigidere şi camere frigorifice, maşini de spălat veselă, de curăţat legume etc.
5. Aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare, ca de exemplu: cîntarele, basculele, contoarele etc.
6. Mijloace de transport: autocamioane, furgonete, autostivuitoare, motoscutere, ascensoare etc.
7. Animale
8. Plantaţii
9. Unelte, accesorii de producţie şi inventar gospodăresc, ca de pildă, mobilier, maşini de scris şi maşini de calculat, case de bani, unele categorii de ambalaje etc.

În raport cu această clasificare este organizată contabilitatea analitică a mijloacelor fixe, sînt întocmite şi păstrate listele de inventariere a mijloacelor fixe, se stabilesc cotele de amortizare etc.

Obiectele de inventar sînt numeroase şi cuprind în comerţ asemenea mijloace de muncă cum sînt: scafe, foarfeci, bidoane, veselă, unele ambalaje etc. În cadrul obiectelor de inventar se cuprind şi unele grupe specifice cu un rol şi o destinaţie deosebită cum sînt: sculele, dispozitivele şi verificatoarele, echipamentul şi materialele de protecţie, echipamentul de lucru.

Sculele, dispozitivele şi verificatoarele se referă la trusele de scule ale mecanicilor şi electricienilor de întreţinere, ale personalului tehnic de control, a unor aparate de laborator etc.

Echipamentul şi materialele de protecţie sînt destinate să protejeze lucrătorii din comerţ în timpul desfăşurării activităţii lor şi cuprind şube, pîslari, ochelari de protecţie, palmare, materiale antidot etc.

Echipamentul de lucru se referă la echipamentul destinat să protejeze hainele lucrătorilor din comerţ (halate, salopete) cît şi la uniformele pe care le poartă personalul operativ, în vederea asigurării laturii estetico-igienice a serviciului. Caracteristic pentru acest grup de valori materiale este că întreprinderea comercială acoperă numai o parte din costul lor, în timp ce o altă parte este suportată de personalul comercial.

Sub aspectul locului de păstrare şi al participării la activitatea întreprinderii obiectele de inventar pot fi în magazie şi în folosinţă. În folosinţă sînt considerate obiectele de inventar distribuite unităţilor comerciale operative, sau altor locuri de muncă şi care se folosesc în activitatea acestora.

12.1.2. EVALUAREA MIJLOACELOR FIXE ŞI A OBIECTELOR DE INVENTAR

Evaluarea constituie procedeul metodei contabilităţii care asigură determinarea mărimii elementelor constitutive ale obiectului contabilităţii şi exprimarea lor valorică.

Scanned with CamScanner

Mijloacele fixe și obiectele de inventar fiind părți ale activului întreprinderii comerciale sînt supuse evaluării, care se realizează după metoda analitică pentru — mijloacele fixe și după metoda analitică sau sintetică — pentru obiectele de inventar.

Evaluarea după metoda analitică înseamnă că fiecare obiect al evaluării — mijloc fix sau obiect de inventar — este evaluat în mod individual.

Evaluarea sintetică sau centralizată presupune, în primul rînd, o grupare a mijloacelor (obiectelor de inventar) cu caracteristici asemănătoare și apoi evaluarea lor o singură dată, centralizat.

Evaluarea mijloacelor fixe se face la costuri individuale reale, adică la costurile reale cu care a fost produs sau procurat fiecare mijloc fix. Acest cost este folosit sub denumirea de valoare de inventar a mijlocului fix.

Prin valoare de inventar se înțelege valoarea inițială, nediminuată cu valoarea uzurii înregistrate, și care cuprinde: suma tuturor cheltuielilor pentru realizarea investițiilor (în cazul achiziționării, construirii sau confecționării); valoarea consemnată în documentele de transfer (în cazul primirii prin transfer); valoarea stabilită prin documentele de evaluare (în cazul plusurilor de inventar sau al mijloacelor fixe independente rezultate din dezmembrarea sau casarea unor mijloace fixe complexe); valoarea stabilită pe baza altor dispoziții legale.

Valoarea de inventar se poate modifica în urma efectuării unor completări, îmbunătățiri sau modernizări, a reevaluării și casării parțiale a mijloacelor fixe. La această valoare sînt înregistrate mijloacele fixe în inventarul întreprinderii comerciale și în contul specific, cu ajutorul căruia se oglindește existența și dinamica lor.

Întrucît, pe măsura utilizării mijloacelor fixe valoarea de inventar se abate tot mai mult de la valoarea reală pe care a reprezentat-o la început, apare necesitatea calculării și reflectării acestei abateri, sub forma uzurii într-un cont distinct. Pentru a se efectua o evaluare reală a mijloacelor fixe, necesară în special la întocmirea bilanțului, din valoarea de inventar se scade valoarea recuperată prin amortizare (valoarea uzurii). Se obține în acest fel valoarea neamortizată (rămasă) a mijloacelor fixe.

În legătură cu mijloacele fixe, se folosește și noțiunea de „valoare de înlocuire", cunoscută ca fiind costul unui mijloc fix similar nou. Această valoare este utilizată la întocmirea planurilor de investiții și de finanțare a investițiilor.

În lucrările de planificare financiară referitoare la mijloacele fixe se calculează valoarea medie anuală a mijloacelor fixe, care se referă la un singur mijloc fix, la un grup de mijloace fixe care vor suporta aceeași mișcare (intrare sau ieșire), sau la totalitatea mijloacelor fixe ale întreprinderii comerciale. În principiu, determinarea valorii medii anuale a mijloacelor fixe se face prin ponderarea valorii de inventar cu durata de utilizare sau neutilizare exprimată în luni dintr-un an.

Pentru mijloacele fixe se calculează și o valoare reziduală, concretizată în valoarea materialelor ce se recuperează cu ocazia casării mijloacelor fixe, avînd ca efect creșterea surselor de finanțare a investițiilor.

Scanned with CamScanner

Toate obiectele de inventar, atît cele din magazie cît și cele din folosință sînt evaluate la prețul de facturare al furnizorului, adică la prețul de producție sau de livrare al acestuia.

Cheltuielile de transport-aprovizionare apărute cu ocazia procurării obiectelor de inventar se înregistrează într-un cont distinct. Ele se referă numai la obiectele de inventar în magazie.

Obiectele de inventar aflate în folosință, conform caracteristicilor lor, se consumă treptat pe măsura participării la diferite procese economice. Pentru aceste consumuri se calculează și se înregistrează uzura obiectelor de inventar.

Pentru unele lucrări contabile, în special cele periodice de sinteză (situația principalilor indicatori economici-financiari, bilanțul etc.), este necesară exprimarea mărimii obiectelor de inventar ale întreprinderii comerciale la valoarea lor reală.

Valoarea reală a obiectelor de inventar în magazie se determină adunînd la valoarea lor, la prețul de facturare, cheltuielile de transport-aprovizionare.

Valoarea reală a obiectelor de inventar în folosință se determină scăzînd din valoarea lor, la prețul de facturare, uzura înregistrată.

Pe total, valoarea reală a obiectelor de inventar este egală cu suma dintre prețul de facturare al obiectelor de inventar în magazie și în folosință și cheltuielile de transport-aprovizionare aferente acestora minus uzura obiectelor de inventar.

12.2. CONTABILITATEA MIJLOACELOR FIXE ȘI A OBIECTELOR DE INVENTAR

12.2.1. OPERAȚIILE PRIVIND MIJLOACELE FIXE ȘI OBIECTELE DE INVENTAR

În cursul activității întreprinderii au loc intrări și ieșiri de mijloace fixe.

Intrarea mijloacelor fixe poate avea loc pe mai multe căi, cum sînt: investițiile, transferul și închirierea. Cu privire la intrarea mijloacelor fixe sînt necesare informații referitoare la valoarea lor totală, a structurii acesteia pe categorii și grupe de mijloace, pe locuri de folosință. În același timp, trebuie cunoscute valoarea mijloacelor fixe intrate pe fiecare din căile amintite. În acest sens, prin funcția de reflectare și calcul sînt prelucrate și grupate de către contabilitate, datele din documentele de intrare a mijloacelor fixe și prezentate organelor de analiză și decizie. Calea de intrare a mijloacelor fixe este precizată, în primul rînd, în documentele de intrare și în continuare în toate instrumentele de lucru ale evidenței operative și ale contabilității mijloacelor fixe. Cunoscînd datele efective cu privire la mijloacele fixe, în cadrul funcției de analiză și control, se pot face comparații cu privire la modul și măsura în care s-au îndeplinit prevederile planului de investiții și de punere în funcțiune, a celorlalte prevederi cu privire la dezvoltarea rețelei comerciale.

Scanned with CamScanner

Legat de căile de intrare a mijloacelor fixe, trebuie urmărită și reflectată atît intrarea propriu-zisă, cît și procesele de procurare sau de construire sub forma înregistrării în contabilitate a investițiilor.

Ieșirea mijloacelor fixe din întreprinderile comerciale are loc prin transfer, casare și închiriere. În legătură cu aceste forme de ieșire a mijloacelor fixe, întreprinderile comerciale sînt interesate să cunoască pe de o parte, valoarea totală a ieșirilor, iar pe de altă parte structura acestora pe categorii de mijloace, căi de ieșire și locuri de activitate etc. De asemenea, trebuie cunoscute gradul de uzură și valoarea recuperată prin amortizare a mijloacelor fixe transferate sau casate. Casarea mijloacelor fixe trebuie reflectată, de asemenea, nu numai prin scăderea din evidență a obiectului casat, ci și sub forma procesului de casare, a cheltuielilor și recuperărilor de valori în legătură cu aceasta etc. Avînd în vedere asemenea operații, contabilitatea mijloacelor fixe, îndeplinindu-și funcția de informare furnizează organelor de decizie și control datele necesare în mod operativ, pe măsură ce acestea au loc, cît și periodic în cadrul lucrărilor contabile de sinteză.

Întreprinderea comercială urmărește recuperarea treptată a valorilor investite cu ocazia procurării mijloacelor fixe. În acest scop, în cadrul funcției de reflectare înregistrează uzura mijloacelor fixe care reprezintă valoarea amortizată, sau recuperată din fondurile investite în mijloace fixe. Aceste informații calculate și furnizate de contabilitate sînt utilizate pentru controlul eficienței folosirii mijloacelor fixe și, în același timp, în scopul asigurării resurselor financiare necesare înlocuirii mijloacelor fixe.

Tot în legătură cu mijloacele fixe, întreprinderea comercială trebuie să urmărească includerea amortizării în cheltuieli și decontarea fondului de amortizare, cheltuielile cu reparațiile curente și capitale ale mijloacelor fixe.

Obiectele de inventar sînt supuse, în principal, la operații de intrare (aprovizionare), păstrare, folosire și consum. Datorită particularităților lor, apar și unele aspecte specifice mai ales la utilizarea și consumarea lor. Stocul de obiecte de inventar, fiind luat în calculul normativului de mijloace circulante, contabilitatea, prin datele pe care le furnizează în cadrul funcției de informare, trebuie să asigure urmărirea stocului normat. Aspectele privitoare la gestionarea și utilizarea obiectelor de inventar se pun în mod deosebit, întrucît acestea se pot afla atît în depozit, cît și în folosință. Urmărirea prin contabilitate a obiectelor de inventar în folosință prezintă importanță, deoarece acestea se încredințează personalului operativ și constituie baza de calcul a uzurii. Uzura fiind elementul de consum și includere în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar, cît și de rectificare a acestei valori, contabilității — prin intermediul funcției de calcul — îi revine sarcina de a calcula corect, după anumite metode, mărimea uzurii, de a o include în cheltuielile de circulație și de a ține seama de ea la scoaterea din folosință a obiectelor de inventar. La scoaterea din uz a obiectelor de inventar, obținîndu-se de regulă valori materiale sub forma deșeurilor, a pieselor de schimb etc. este necesar ca mărimea cantitativă și valorică a acestora să fie calculată și înregistrată de contabilitate.

Scanned with CamScanner

12.2.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR FIXE ȘI A OBIECTELOR DE INVENTAR

12.2.2.1. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR FIXE

Contabilitatea sintetică a mijloacelor fixe, a operațiilor pe care acestea le presupun, este organizată prin utilizarea unor conturi care țin seama de particularitățile gestionării, evaluării și consumului mijloacelor fixe și de informațiile necesare decidenților în legătură cu mijloacele fixe.

Primul dintre conturile utilizate este contul **100 Mijloace fixe,** cont de mijloace economice, după conținut, și de activ, după funcția contabilă. Cu ajutorul lui se ține evidența existenței și mișcărilor de mijloace fixe la valoarea de inventar. Conținutul acestui cont rezultă din tabelul 12.1.

Tabelul 12.1

DEBIT	100 Mijloace fixe	CREDIT
— Valoarea mijloacelor fixe intrate prin investiții; — Valoarea mijloacelor fixe primite prin transfer; — Diferența valorică în plus (în negru) sau în minus (în roșu) în cazul reevaluării mijloacelor fixe; — Valoarea mijloacelor fixe constatate în plus la inventar.		— Valoarea mijloacelor fixe transferate; — Valoarea mijloacelor fixe casate; — Valoarea mijloacelor fixe constatate minus la inventar.
Sold debitor: Valoarea existentului de mijloace fixe.		

Întrucît în contul **Mijloace fixe** înregistrarea existenței și mișcărilor de mijloace se face la valoarea de inventar, care nu corespunde întotdeauna cu valoarea rămasă a acestora, intervine contul **101 Uzura mijloacelor fixe.** Acesta este un cont rectificativ de mijloace, după conținut și de pasiv, după funcția contabilă și se folosește pentru reflectarea valorii amortizate, recuperate a mijloacelor fixe, cît și pentru determinarea valorii rămase a mijloacelor fixe.

Conținutul contului **Uzura mijloacelor fixe** este redat în tabelul 12.2.

Tabelul 12.2

DEBIT	101 Uzura mijloacelor fixe	CREDIT
— Valoarea amortizată a mijloacelor fixe ieșite din întreprindere prin transfer. — Valoarea amortizată a mijloacelor casate; — Valoarea amortizată a mijloacelor fixe constatate lipsă la inventar; — Valoarea amortizată a mijloacelor fixe distruse.		— Valoarea amortizată a mijloacelor fixe intrate în întreprindere prin transfer. — Valoarea amortizată a mijloacelor constatate plus la inventar; — Amortizarea lunară a mijloacelor fixe din întreprindere a căror valoare de inventar nu a fost recuperată.
		Sold creditor: Valoarea amortizată a mijloacelor fixe din întreprindere care sînt înăuntrul duratei normate de utilizare.

Scanned with CamScanner

Un alt cont folosit pentru evidența sintetică a operațiunilor privind mijloacele fixe este contul **700 Fondul mijloacelor fixe** care reflectă sursele proprii de finanțare a mijloacelor fixe.

În afara acestor conturi patrimoniale în organizarea contabilității mijloacelor fixe mai intervin și unele conturi extrapatrimoniale. Astfel, pentru reflectarea temporară a valorii de inventar a mijloacelor fixe luate cu chirie se utilizează contul **001 Mijloace fixe luate cu chirie.** Acesta se debitează pe măsura primirii cu chirie a unor mijloace fixe și se creditează, sau se debitează în roșu, cu valoarea acestor mijloace fixe în momentul restituirii lor la expirarea contractului de închiriere. Soldul contului, care este debitor, reflectă valoarea de inventar a mijloacelor fixe luate cu chirie existente în întreprindere.

Întrucît întreprinderea comercială este obligată prin lege să continue recuperarea valorii mijloacelor fixe casate înaintea expirării duratei normate de utilizare, prin includerea de cote lunare de amortizare în rezultatele financiare aceste valori de recuperat sînt reflectate cu ajutorul contului de ordine și evidență **002 Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate înainte de termen.** Acest cont se debitează cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate înainte de termen, la scoaterea din evidență a acestora, cu ocazia casării, și se creditează sau se debitează în roșu cu cotele de amortizare lunare aferente acestora, incluse în rezultatele financiare. Soldul debitor reflectă valoarea nerecuperată din valoarea de inventar a mijloacelor fixe casate înainte de termen.

Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe cuprinde conturile analitice deschise pentru fiecare mijloc fix prin intermediul „Fișei mijlocului fix". Tabelul 12.3.

Fișele conturilor analitice sînt grupate pe locuri de utilizare: depozite, magazine, servicii etc. și în cadrul acestora pe categorii de mijloace fixe. Pentru necesitatea calculării amortizării, mijloacele fixe sînt grupate într-o evidență analitică distinctă pe categoriile: mijloace fixe în funcțiune și incomplet amortizate, mijloace fixe complet amortizate și în funcțiune. Această grupare se folosește și pentru urmărirea cheltuielilor pe unități operative (magazine, depozite etc.).

Evidența operativă a existenței și utilizării mijloacelor fixe se organizează la serviciul contabilitate, la serviciul administrativ și la locurile de utilizare.

La contabilitate, evidența operativă a mijloacelor fixe este organizată cu ajutorul „Registrului numerelor de inventar" și a „Listei de inventariere și evidență a mijloacelor fixe".

În registrul numerelor de inventar, evidența operativă este organizată pe cele nouă categorii de mijloace fixe, pentru fiecare obiect reprezentînd un mijloc fix fiind precizate: numărul de inventar, codul de clasificare, denumirea, valoarea de inventar, locul de utilizare, caracteristici tehnice etc. Acest registru este unic, deschis pentru toată durata de existență a întreprinderii, iar numerele de inventar atribuite mijloacelor fixe sînt nerepetabile.

Listele de inventariere și evidență a mijloacelor fixe sînt ținute la contabilitate și cuprind mijloacele fixe grupate pe locuri de utilizare și categorii. Pentru fiecare mijloc fix sînt precizate numărul de inventar, denumirea, codul de clasificare, valoarea de inventar.

Contabilitatea analitică a valorii amortizate a mijloacelor fixe (a uzurii) se organizează pe categorii de mijloace și se ține numai valoric.

Scanned with CamScanner

FIŞA MIJLOCULUI FIX

Denumirea *Maşina electronică de facturat-contabilizat*

Categoria *V*

Date tehnice de identificare (marcă, număr de fabrică, scrie etc.)

Felix FC 15 — seria 49643751

Codul de clasificare *58*

Data dării în folosinţă
anul *1969* luna *martie*

Data amortizării complete
anul 1980 luna februarie

Normă de amortizare *14,3 %*

Numărul de inventar		Documentul			Operaţiile care privesc mişcarea, creşterea sau diminuarea valorii mijlocului fix	Nr. buc.	Debit	Credit	Sold
de la numărul	la numărul	Data	Felul	Numărul					
1		2	3	4	5	6	7	8	9
5005	—	*1. III971*	*P.V.*	*89*	*Intrare din investiţii*	1	*124750*	—	*124750*

Scanned with CamScanner

La serviciul administrativ se organizează, de asemenea, o evidență operativă a mijloacelor fixe, în special a utilajelor, echipamentelor, instalațiilor. În acest scop se folosesc „Livretul utilajului", „Fișa individuală de încărcare a utilajului" și „Fișa recapitulativă de utilizare a utilajului". Cu ajutorul acestei evidențe, organizată pe grupe de utilaje și locuri de folosință, se urmărește îndeosebi exploatarea utilajelor, timpul lor de funcționare, de nefuncționare, realizarea indicilor de exploatare etc.

Evidența operativă la locurile de utilizare a mijloacelor fixe este realizată prin intermediul acelorași liste de inventariere, de către persoanele răspunzătoare de gestionarea și utilizarea mijloacelor fixe.

12.2.2.2. REFLECTAREA DOCUMENTARĂ ȘI CONTABILĂ A OPERAȚIILOR PRIVIND MIJLOACELE FIXE

Particularitățile reflectării documentare și contabile a operațiilor privind intrarea mijloacelor fixe, depind de căile de intrare a acestora.

Intrarea mijloacelor fixe prin investiții are loc prin achiziționarea sau confecționarea de mijloace fixe din fondurile obținute prin finanțare bugetară sau prin autofinanțare. Întrarea mijloacelor fixe în urma investițiilor deține ponderea cea mai însemnată în tot cursul activității întreprinderii și are ca scop asigurarea, lărgirea și modernizarea bazei tehnico-materiale necesare dezvoltării activității comerciale.

Cu privire la intrarea mijloacelor fixe prin investiții, contabilitatea urmărește și înregistrează nu numai operația economică propriu-zisă care determină creșterea valorii mijloacelor fixe și a fondurilor proprii ale întreprinderii, ci și operațiile economico-financiare ce apar în cadrul procesului de investiții, cum sînt: obținerea fondurilor de investiții, cheltuielile ocazionate de investiții, decontările cu furnizorii și antreprenorii care livrează materiale sau execută lucrări de investiții etc.

În scopul realizării unei investiții, întreprinderea comercială întocmește un plan de investiții și de finanțare a investițiilor. În raport cu prevederile acestuia, întreprinderea comercială obține documentația tehnică-economică (studiul tehnico-economic, proiectele, devizele) pe baza cărora întocmește contractul de investiții cu furnizorii sau antreprenorii. În urma încheierii contractelor, a depunerii lor împreună cu documentația tehnico-economică la Banca de Investiții și a cererii de admitere la finanțare, întreprinderea comercială poate trece la declanșarea procesului investițional și la înregistrarea în contabilitate a operațiilor consemnate în documentele specifice.

Modalitatea cea mai simplă de realizare a investiției are loc atunci cînd se obțin, prin achiziționare, mijloace fixe care nu necesită montaj și probe tehnologice, ca de exemplu: mijloace de transport, mașini de calcul, unele aparate de măsură, inventar comercial și gospodăresc etc. În această situație, pe baza repartiției și a contractelor încheiate, are loc achiziționarea mijlocului fix de la furnizor. Mijloacele fixe vin însoțite de avizul de expediere și de factură. Primirea în întreprinderea comercială a mijlocului fix se face de către o comisie de recepție care întocmește procesul-verbal de recepție definitivă.

Scanned with CamScanner

Confecționarea sau construirea de mijloace fixe poate avea loc în antrepriză sau în regie proprie. Realizarea investiției în antrepriză înseamnă executarea lucrărilor de către unități de construcții, montaj și instalații specializate cu care întreprinderea comercială încheie contracte și care, pe măsura execuției lucrărilor cît și la terminarea acestora, prezintă situații de lucrări și ștaloane-situații de plată care stau la baza operațiilor de recepționare și de decontare a lucrărilor.

Realizarea în regie a investițiilor presupune executarea lor chiar de către întreprinderea comercială care, în acest scop, achiziționează și consumă materiale și utilaje pentru investiții, se preocupă de asigurarea și utilizarea forței de muncă necesare etc., organizînd uneori un sector distinct de investiții în cadrul întreprinderii.

Pentru reflectarea contabilă a cheltuielilor cu investițiile se folosesc două conturi: **905 Investiții în curs** și **908 Investiții puse în funcțiune**, conturi de procese economice, de calculație și decontare a cheltuielilor de investiții, după conținut, și de activ, după funcțiune. Conținutul acestor conturi poate fi desprins din tabelele 12.4. și 12.5.

Tabelul 12.4

DEBIT	905 Investiții în curs	CREDIT
— Valoarea mijlocului fix facturat de furnizor; — Valoarea situațiilor de lucrări și a situațiilor de plată prezentate și decontate antreprenorilor; — Costul documentației tehnico-economice; — Comisionul și dobînda plătită Băncii de investiții; — Valoarea materialelor consumate pentru investiții în regie și cheltuielile de transport aferente acestora; — Retribuția cuvenită personalului folosit la lucrări de investiții în regie etc.		— Valoarea investițiilor terminate și puse în funcțiune.
Sold debitor: Cheltuielile cu investițiile în curs de execuție.		

Tabelul 12.5

DEBIT	908 Investiții puse în funcțiune	CREDIT
— Valoarea investițiilor terminate și puse în funcțiune.		— Valoarea investițiilor terminate și puse în funcțiune, pentru care s-a făcut justificarea fondurilor cheltuite și închiderea finanțării pe baza extrasului de cont al băncii finanțatoare.
Sold debitor: Valoarea investițiilor terminate, puse în funcțiune, a căror finanțare nu a putut fi închisă pînă la sfîrșitul perioadei de bilanț.		

Obligațiile față de furnizori de la care se achiziționează mijloace fixe sau față de antreprenorii care construiesc mijloace fixe, cît și decontarea acestora se reflectă cu ajutorul contului **912 Furnizori și antre-**

Scanned with CamScanner

prenori pentru investiţii, cont de surse atrase după conţinut, şi de pasiv, după funcţiune. Conţinutul acestui cont se prezintă în tabelul 12.6.

Tabelul 12.6

DEBIT	912 Furnizori şi antreprenori pentru investiţii	CREDIT
— Sumele plătite prin bancă furnizorilor şi antreprenorilor pentru livrări, prestaţii şi lucrări executate privind investiţiile.	— Preţul de înregistrare al utilajelor şi instalaţiilor achiziţionate care necesită montaj şi cheltuielile de transport datorate furnizorului; — Preţul de înregistrare al utilajelor şi instalaţiilor achiziţionate care nu necesită montaj; — Valoarea lucrărilor de investiţii executate în antrepriză; — Diverse prestaţii efectuate şi facturate de furnizori.	
	Sold creditor: Sumele datorate furnizorilor şi antreprenorilor pentru investiţii.	

Conturile de materiale, cheltuieli de transport la materiale, de decontări cu personalul pentru retribuţii etc., care intervin în reflectarea operaţiilor corespunzătoare presupuse de executarea investiţiilor în regie, nu diferă esenţial în conţinut şi funcţiune de cele similare folosite pentru activitatea comercială de bază.

În operaţiile contabile referitoare la investiţiile realizate pentru obţinerea de mijloace fixe un rol important îl joacă sursele de finanţare a acestora. Investiţiile la întreprinderile noi şi dezvoltări importante se realizează din fonduri alocate de la bugetul statului şi puse la dispoziţia întreprinderii comerciale prin intermediul organului ierarhic superior. Aceste fonduri sînt rambursabile după intrarea în activitate a întreprinderii din cotele de amortizare pe care le calculează la mijloacele fixe şi din cote părţi alocate în acest scop din beneficiul realizat în cadrul planului. Pentru reflectarea sumelor primite pentru investiţii pe această cale, a plăţilor făcute prin intermediul lor cît şi a rambursării lor ulterioare se foloseşte contul **940 Disponibil din fondul centralei pentru finanţarea investiţiilor.** La întreprindere, acest cont are rolul unui cont de mijloace băneşti, cont de activ utilizat pentru evidenţa sumelor primite de la centrală, şi a plăţilor făcute din aceste disponibilităţi pentru nevoile acţiunii de investiţii la întreprinderile noi şi pentru dezvoltările importante la întreprinderile în funcţiune. Conţinutul se prezintă în tabelul 12.7.

Tabelul 12.7

DEBIT	940 Disponibil din fondul centralei pentru finanţarea investiţiilor	CREDIT
— Sumele încasate de la organul ierarhic superior pentru finanţarea investiţiilor la întreprinderi noi şi dezvoltări importante		— Plăţi efectuate pentru obiectivele de investiţii finanţate de la buget şi prin organul ierarhic superior — sume rambursate organului ierarhic finanţator, neutilizate
Sold debitor: Disponibil neconsumat existent în cont la bancă		

Scanned with CamScanner

Pentru evidenţierea surselor de finanţare a cheltuielilor cu investiţiile din această categorie intervine contul **941 Sume avansate pentru finanţarea investiţiilor la întreprinderi noi şi dezvoltări importante**". La întreprindere el are caracterul unui cont pasiv de surse asimilate celor proprii[1].

De asemenea, datorită modalităţii de rambursare eşalonată în timp a sumelor primite prin alocaţii de la bugetul statului şi centrala economică pentru aceste investiţii, pe măsura constituirii resurselor destinate în acest scop — cote de amortizare şi de beneficii — în contabilitatea întreprinderii comerciale, intervine contul **916 Decontări pentru investiţii finanţate din fondul organului ierarhic superior puse în funcţiune.** Acesta este un cont de decontări interne între întreprindere şi centrală, la nivelul întreprinderii avînd caracterul unui cont de activ. Conţinutul şi funcţiunea contului se prezintă în tabelul 12.8.

Tabelul 12.8

DEBIT	916 Decontări pentru investiţii finanţate din fondul organului ierarhic superior puse în funcţiune	CREDIT
— Valoarea investiţiilor terminate puse în funcţiune, finanţate din fonduri de investiţii primite de la organul ierarhic superior şi pentru care s-au justificat cheltuielile	— Sumele vărsate lunar de întreprindere la organul ierarhic superior, din amortizări şi beneficii, pentru restituirea fondurilor băneşti primite	
Sold debitor: Valoarea investiţiilor terminate şi puse în funcţiune pentru care nu s-au rambursat fondurile băneşti primite		

Reflectarea în contabilitatea sintetică a investiţiilor prin achiziţie realizate din fondurile organului ierarhic superior pentru întreprinderi noi şi dezvoltări importante se prezintă în figura 12.1.

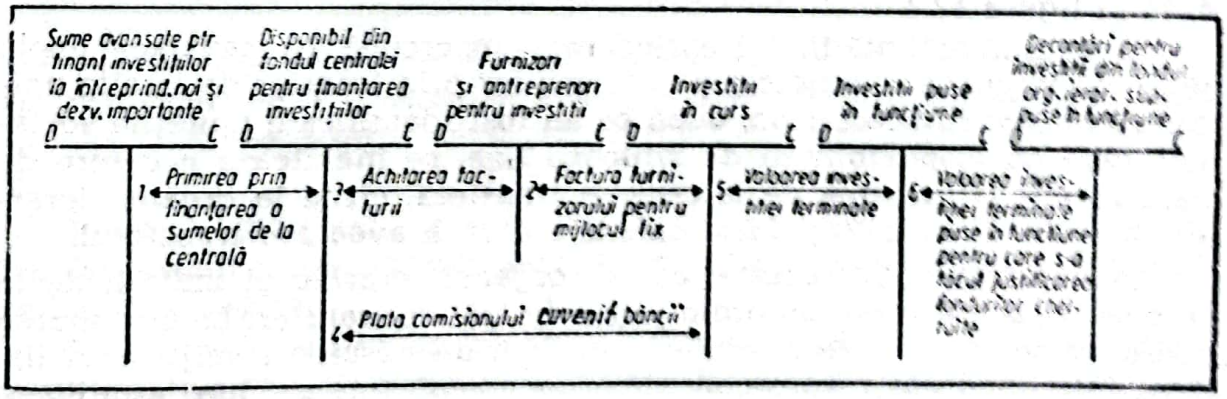


Fig. 12.1. Reflectarea în contabilitatea sintetică a investiţiilor realizate prin achiziţionări de mijloace fixe, pentru întreprinderi noi şi dezvoltări importante finanţate de la bugetul statului şi prin centrala economică.

[1] Conţinutul şi funcţiunea conturilor de fonduri pentru investiţii — 941, 920 — se prezintă la capitolul 13.

Scanned with CamScanner

Investiţiile întreprinderilor comerciale pot fi realizate şi se realizează într-o pondere tot mai mare, din fondul propriu de dezvoltare economică constituit şi alimentat pe calea autofinanţării din cotele de amortizare a mijloacelor fixe şi din cotele de beneficii destinate în acest scop. Contabilitatea fondului se ţine la contul **920 Fond de dezvoltare economică.** Mijloacele băneşti corespunzătoare fondului se păstrează la bancă într-un cont distinct de disponibilităţi **900 Disponibil pentru fondul de dezvoltare economică,** cont de mijloace băneşti, de activ, în care se înregistrează toate încasările privitoare la constituirea şi alimentarea disponibilului şi toate plăţile pentru investiţii finanţate din fondul de dezvoltare economică. Conţinutul contului se prezintă în tabelul 12.9.

Tabelul 12.9

DEBIT	900 Disponibil pentru fondul de dezvoltare economică	CREDIT
— Constituirea şi creşterea disponibilităţilor la bancă din vărsămintele, prelevările şi virările de sume echivalente fondului de dezvoltare economică din: — alocaţii de amortizare; — beneficii realizate în cadrul planului; — beneficii realizate peste plan; — sume din valorificarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune; — alte resurse		— Plăţi făcute din disponibilul de la bancă pentru: — valoarea lucrărilor executate în antrepriză de antreprenori; — valoarea materialelor şi utilajelor pentru investiţii cumpărate de la furnizori în vederea lucrărilor în regie; — valoarea retribuţiilor ridicate pentru plata personalului la investiţii în regie; — plăţi prin virament a cheltuielilor de transport a mat. de investiţii; — alte plăţi prin virament pentru investiţii.
Sold debitor: Disponibil în cont la bancă necheltuit		

Reflectarea în contabilitatea sintetică a investiţiilor în regia întreprinderii, realizate din fondul propriu de dezvoltare economică se prezintă în figura 12.2.

În cursul activităţii, întreprinderea comercială îşi satisface unele nevoi de mijloace fixe pe calea obţinerii lor prin transfer de la alte unităţi socialiste. În acest scop, după ce au fost identificate unităţile socialiste care au disponibilităţi de mijloace fixe, se înaintează o cerere de transfer atît la unitatea de la care se transferă, cît şi la organul ierarhic al celor două unităţi între care urmează a avea loc transferul.

În urma aprobării acestei cereri, organul ierarhic al unităţii de la care se transferă emite un ordin sau o decizie de transfer. La executarea operaţiei de transfer se întocmeşte un bon de mişcare a mijlocului fix, între cele două părţi, care constituie documentul de scădere a mijlocului fix din evidenţa operativă şi contabilă a unităţii socialiste de la care se transferă şi de intrare în evidenţa operativă şi în contabilitatea întreprinderii comerciale primitoare. În acest document, sînt prezentate părţile, datele de identificare a mijlocului fix, valoarea de inventar, gradul de uzură, valoarea amortizată etc. Odată cu bonul de mişcare, întreprinderea comercială primeşte şi o copie a fişei mijlocului fix.

Scanned with CamScanner

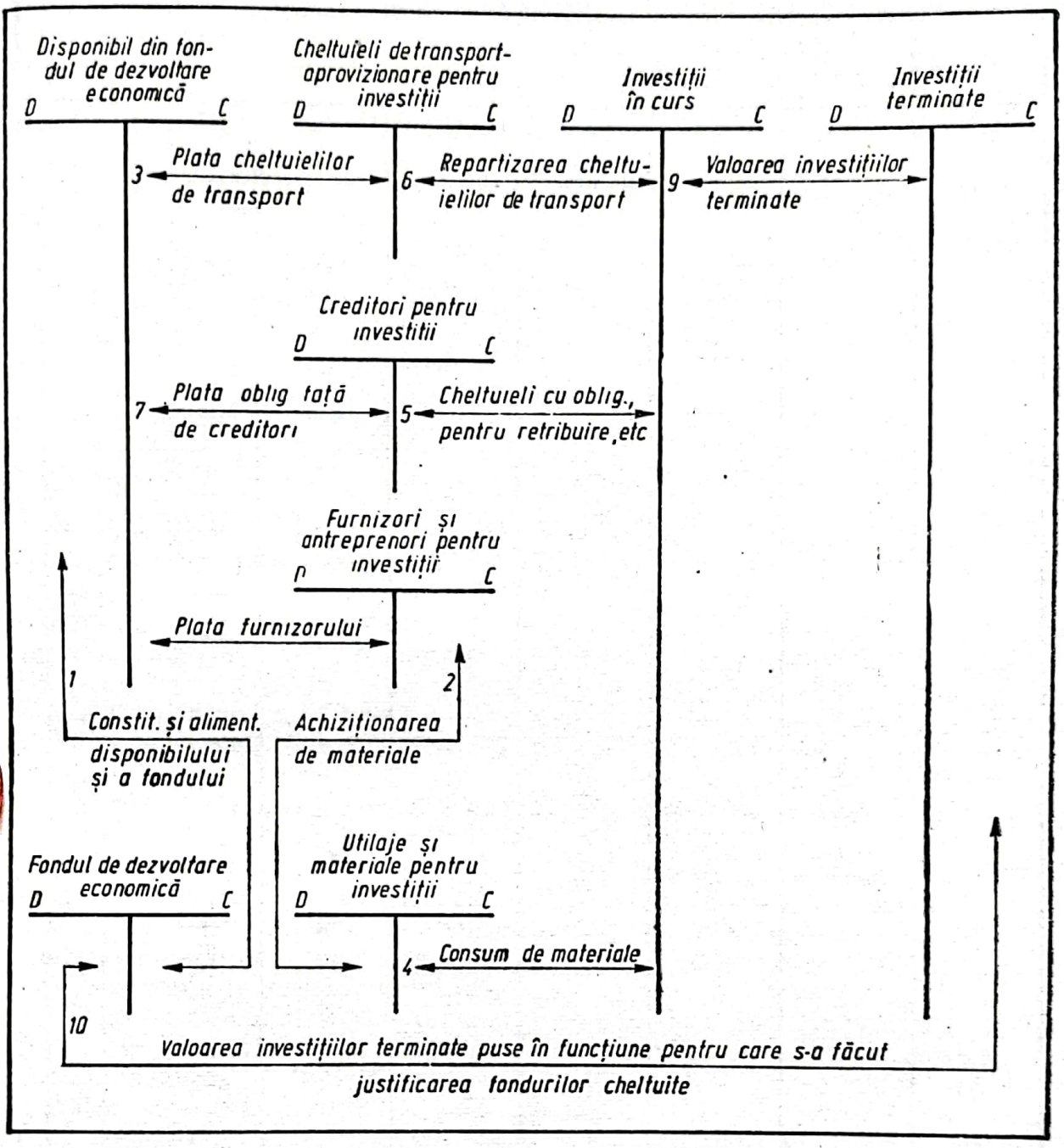


Fig. 12.2. Reflectarea în contabilitatea sintetică a investițiilor realizate prin construcții în regie proprie finanțate din fondul de dezvoltare economică.

Pentru a înregistra în evidența operativă și în contabilitate intrarea mijlocului fix în patrimoniul întreprinderii se întocmește procesul-verbal de recepție.

Indiferent de calea de intrare a mijloacelor fixe în folosința permanentă a întreprinderii comerciale, datele din documentele de intrare prezentate sînt înregistrate, în primul rînd, în registrul numerelor de inventar, iar după aceea în evidența operativă ținută la locul de folosință a mijlocului fix, la serviciul administrativ și la contabilitate. Concomitent se întocmește la contabilitate „Fișa mijlocului fix".

Circuitul și prelucrarea documentelor de intrare în întreprindere a mijloacelor fixe se prezintă în figura 12.3.

Scanned with CamScanner

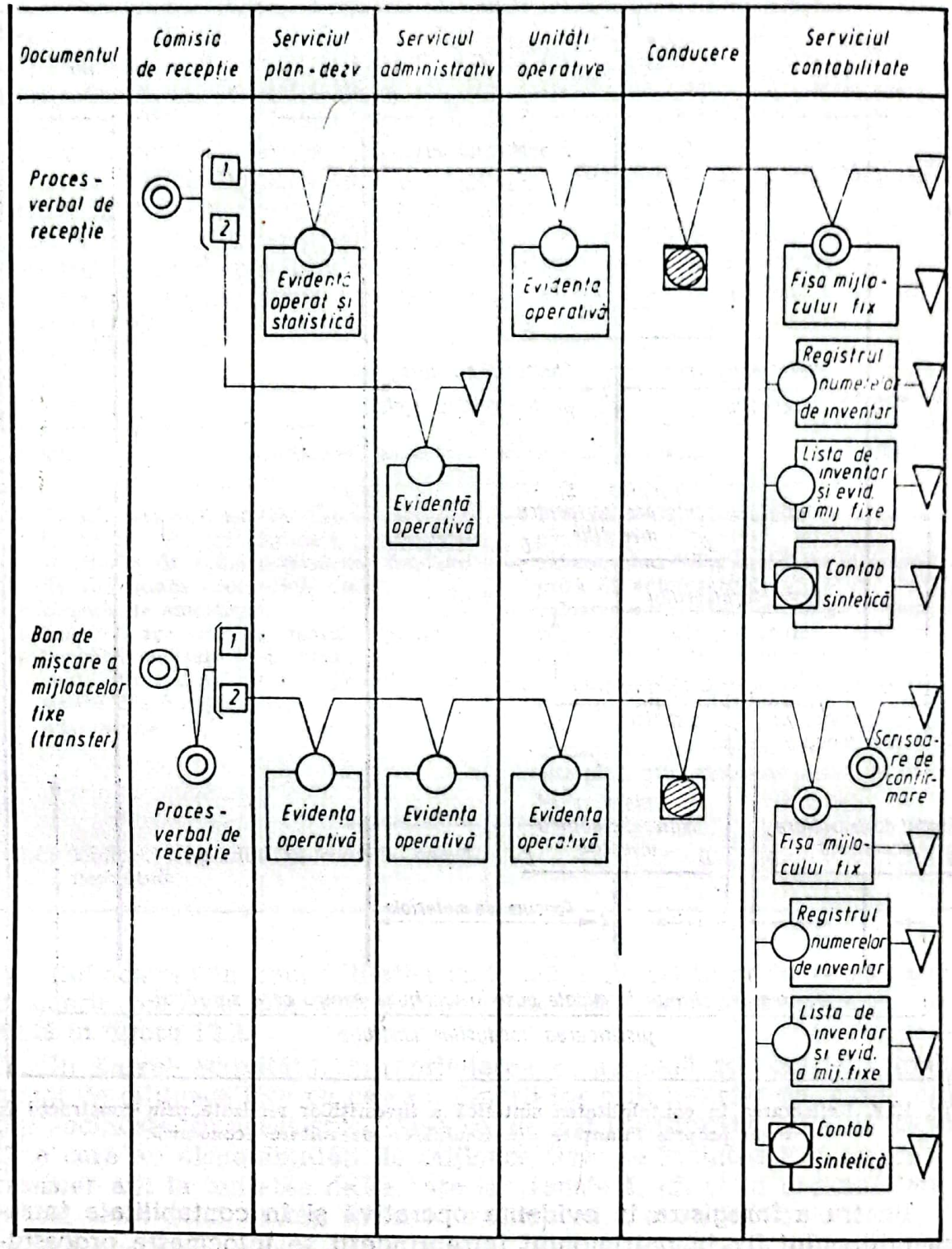


Fig. 12.3. Circuitul documentelor și prelucrarea datelor privind intrarea mijloacelor fixe în folosință permanentă.

Contabilitatea sintetică a intrării mijloacelor fixe în folosința permanentă a întreprinderii comerciale este redată în figura 12.4.

Intrarea mijloacelor fixe poate avea loc și pentru un timp limitat, prin închiriere. În această situație întreprinderea comercială încheie un contract de închiriere, în care se precizează mijlocul fix închiriat, termenele și condițiile de preluare și de restituire, cuantumul chiriei etc. Aceste mijloace fixe rămîn în dotarea întreprinderii închirietoare care

Scanned with CamScanner

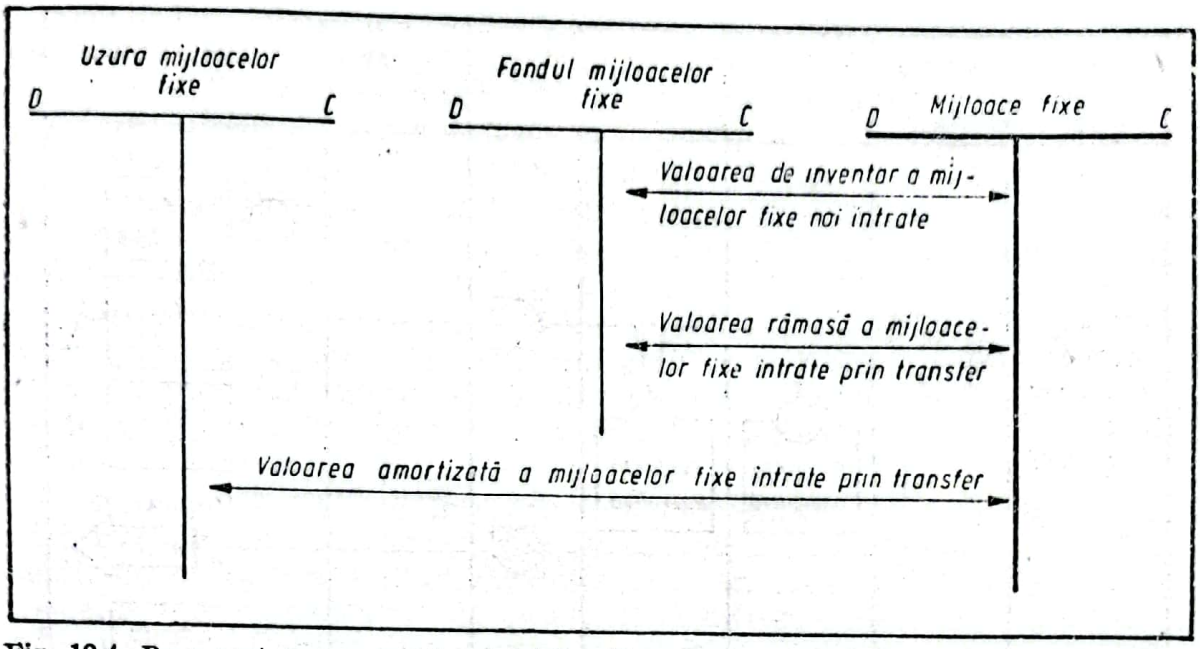


Fig. 12.4. Reprezentarea contabilă a intrării mijloacelor fixe în folosinţa permanentă a întreprinderii.

calculează şi decontează amortizarea pentru ele. La întreprinderea comercială chiriaşă se întocmeşte un document de preluare, iar mijlocul fix este înregistrat în debitul contului de ordine şi evidenţă **001 Mijloace fixe luate cu chirie.** La expirarea termenului de închiriere şi restituirea mijlocului fix întreprinderii închirietoare acest cont se creditează.

Ieşirea mijloacelor fixe din întreprinderea comercială are loc, în principal, prin transferare, casare şi închiriere.

Transferarea unui mijloc fix are loc atunci cînd el devine disponibil, ca urmare a restrîngerii activităţii întreprinderii, a schimbării profilului ei, a posibilităţii şi necesităţii folosirii de mijloace fixe cu caracteristici tehnice superioare etc. Transferarea are loc numai cu aprobarea organului ierarhic superior.

Ieşirea cea mai frecventă a mijloacelor fixe din patrimoniul întreprinderii comerciale are loc prin casare (lichidare). Casarea mijloacelor fixe înseamnă, de fapt, dezmembrarea mijlocului fix ca obiect de sine stătător şi a funcţionalităţii sale. Ea are loc cu respectarea unor condiţii legale cum sînt: mijlocul fix a ajuns la limita de întrebuinţare şi nu mai poate fi reparat; costul reparaţiei capitale depăşeşte 60% din valoarea de înlocuire a mijlocului fix; reparatia capitală reclamă piese de schimb ce nu se mai produc sau a căror procurare din străinătate nu este economicoasă; mijlocul fix a fost distrus în urma unor calamităţi.

Documentul cel mai important privind consemnarea casării mijloacelor fixe este „procesul-verbal de casare a mijloacelor fixe şi declasare sau casare a mijloacelor materiale". El serveşte ca document de constatare a îndeplinirii condiţiilor de casare; de aprobare a casării; de consemnare a casării efective şi de predare la magazie a materialelor rezultate din casare; de consemnare a lichidării materialelor nevalorificabile rezultate din casare; de înregistrare în evidenţa operativă şi în contabilitate a operaţiilor privind casarea. Circuitul şi prelucrarea documentelor de ieşire din întreprindere a mijloacelor fixe se prezintă în figura 12.5.

Scanned with CamScanner

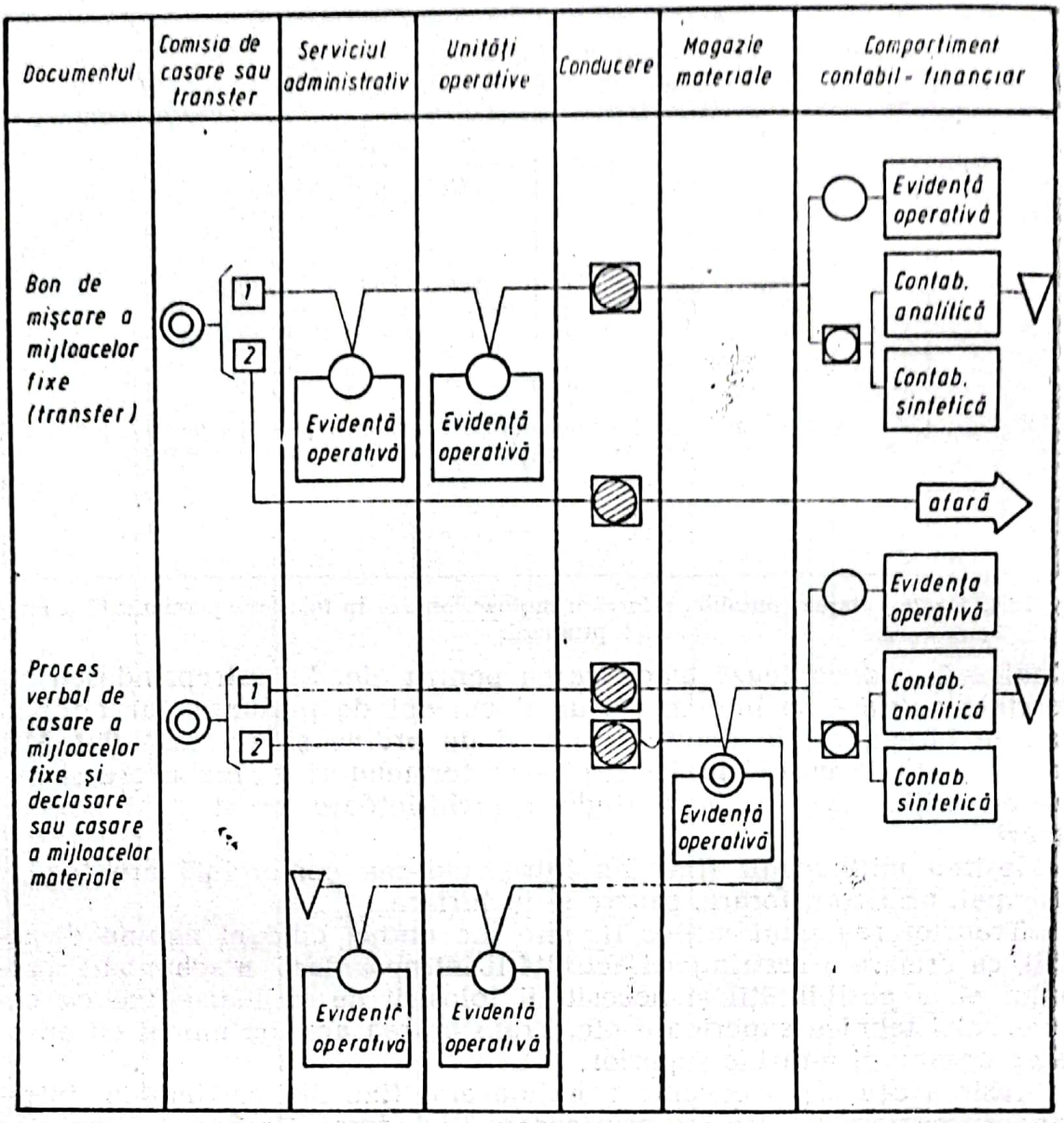


Fig. 12.5. Circuitul documentelor şi prelucrarea datelor privind ieşirea mijloacelor fixe din patrimoniul întreprinderii.

Casarea mijlocului fix are loc la propunerea serviciului administrativ, iar pentru desfăşurarea şi urmărirea ei se numeşte o comisie de casare. Mijlocul fix supus casării poate să fie cu valoarea de inventar complet sau parţial amortizată. Valoarea de inventar nu este complet amortizată atunci cînd casarea are loc înainte de atingerea duratei normate de folosinţă. În această situaţie, întreprinderea comercială, după scăderea din evidenţa operativă şi din conturile patrimoniale a mijlocului fix casat, înscrie valoarea nerecuperată în debitul contului de ordine şi evidenţă **002 Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate înainte de termen** şi continuă recuperarea ei prin includerea de cote lunare în rezultatele financiare pînă la recuperarea integrală a valorii de inventar. Termenul de recuperare nu poatt depăşi durata normată de utilizare a mijlocului fix casat în aceste condiţii.

La ieşirea prin casare a mijloacelor fixe, în afara înregistrării scăderii lor din evidenţa operativă şi contabilitate se reflectă şi procesul

Scanned with CamScanner

economic de casare, adică cheltuielile şi recuperările de valori ce intervin cu această ocazie. Cheltuielile de casare, înregistrate drept cheltuieli ale activităţilor auxiliare, şi recuperările de valori materiale, înregistrate ca intrări de materiale în depozit, afectează fondul mijloacelor circulante şi fondul de dezvoltare economică.

Ieşirea mijloacelor fixe din patrimoniul întreprinderii, pe cele două căi principale, transferare şi casare, poate fi redată în contabilitatea sintetică potrivit schemei din figura 12.6.

Ieşirea temporară a mijloacelor fixe din întreprinderea comercială are loc prin închiriere. Pe baza contractului de închiriere şi a documentului de predare-primire se fac înregistrările corespunzătoare în evidenţa operativă. Pe timpul închirierii se păstrează separat fişa mijlocului fix închiriat.

În timpul activităţii întreprinderii comerciale pot avea loc şi mişcări interne ale mijloacelor fixe între locurile de folosinţă: depozite, secţii de producţie, unităţi de desfacere etc. Aceste deplasări ale mijloacelor fixe sînt dispuse de conducerea întreprinderii sau de serviciul administrativ. Pentru dispunerea, aprobarea şi consemnarea mişcărilor interne ale mijloaeclor fixe se foloseşte tot bonul de mişcare a mijloacelor fixe, pe baza căruia se fac înregistrările în evidenţa operativă şi în contabilitatea analitică referitoare la schimbarea locului de utilizare. În contabilitatea sintetică nu se fac înregistrări. Circuitul documentului şi prelucrarea datelor conţinute este redată în figura 12.7.

În afara operaţiunilor care privesc intrarea şi ieşirea mijloacelor fixe, respectiv contabilitatea acestora, trebuie subliniată şi consumarea lor treptată sub forma uzurii, sau mai precis recuperarea treptată a valorii de inventar. În acest sens, în contabilitatea întreprinderii comerciale se înregistrează valoarea recuperărilor lunare din valoarea de inventar a mijloacelor fixe a căror durată normată de utilizare nu a expirat. Această valoare se înregistrează sub forma uzurii şi este consi-

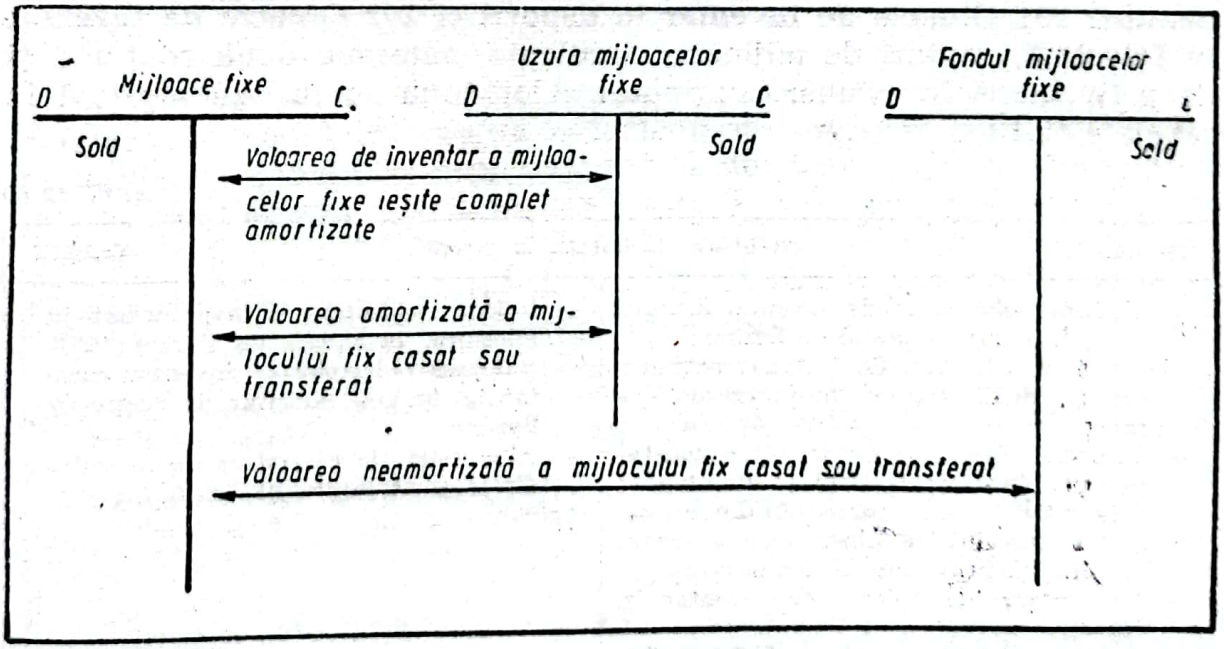


Fig. 12.6. Reprezentarea contabilă a ieşirii mijloacelor fixe din patrimoniul întreprinderii comerciale.

Scanned with CamScanner

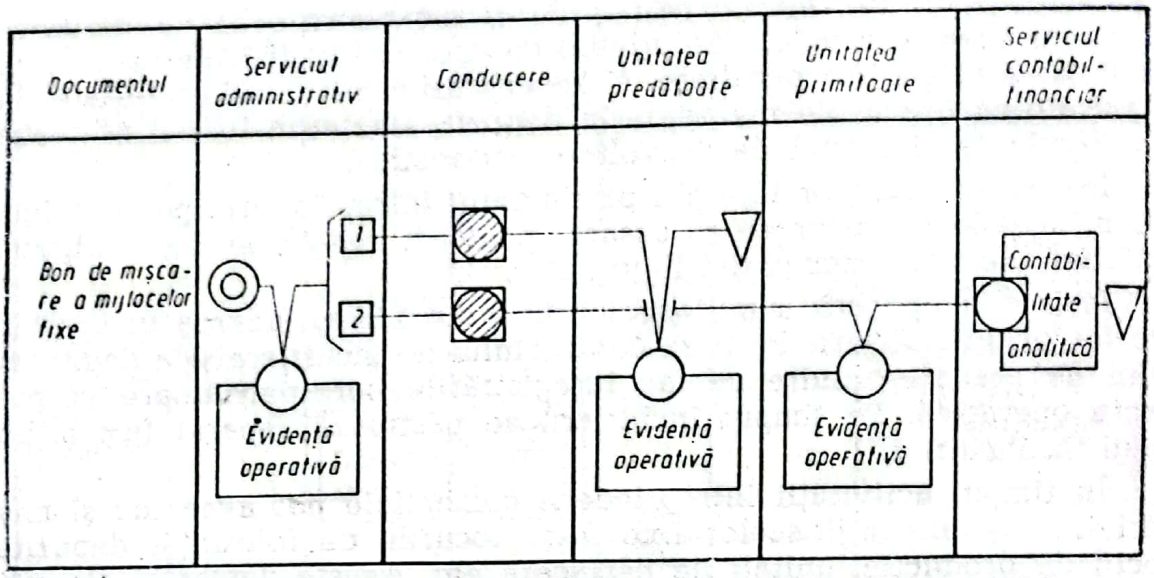


Fig. 12.7. Consemnarea şi înregistrarea mişcărilor interne ale mijloacelor fixe.

derată un element de rectificare. Pentru a menține în permanență mijloacele fixe înregistrate în contabilitate la valoarea de inventar, valoarea ce se recuperează (uzura) afectează numai mărimea surselor mijloacelor fixe. Ca urmare ea se înregistrează în creditul contului **101 Uzura mijloacelor fixe** şi în debitul contului **700 Fondul mijloacelor fixe.**

12.2.2.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII OBIECTELOR DE INVENTAR

Contabilitatea sintetică a obiectelor de inventar este organizată în funcție de particularitățile gestionării mișcării și consumului acestora. Datorită faptului că sub aspect gestionar ele pot fi găsite în depozit sau în folosința unităților operative, pentru evidența lor se folosesc două conturi: **201 Obiecte de inventar în depozit** şi **202 Obiecte de inventar în folosință,** conturi de mijloace circulante materiale după conținut, și de activ, după funcțiune. Conținutul celor două conturi se prezintă în tabelele 12.10 și 12.11.

Tabelul 12.10

DEBIT	201 Obiecte de inventar în depozit	CREDIT
— Valoarea obiectelor de inventar intrate de la furnizor, la prețul de livrare; — Valoarea obiectelor de inventar obținute din producție proprie, la prețul de livrare; — Valoarea obiectelor de inventar constatate plus la inventar, la prețul de livrare; — Diferența de preț rezultată din reevaluarea stocului de obiecte de inventar în plus (negru) sau în minus (roşu); — Alte intrări de obiecte de inventar în depozit.	— Valoarea obiectelor de inventar date în folosință, la prețul de livrare; — Valoarea obiectelor de inventar constatate lipsă la inventar, la prețul de livrare; — Alte ieşiri ale obiectelor de inventar din depozit la prețul de livrare.	
Sold debitor: Valoarea stocului de obiecte de inventar din depozit la prețul de livrare.		

Scanned with CamScanner

Tabelul 12.11

DEBIT	202 Obiecte de inventar în folosinţă	CREDIT
— Valoarea obiectelor de inventar intrate în folosinţă dela depozit, la preţul de livrare; — Valoarea obiectelor de inventar în folosinţă constate plus la inventar la preţul de livrare; — Diferenţa de preţ rezultată din reevaluarea obiectelor de inventar în folosinţă în plus (negru) sau în minus (roşu).		— Valoarea obiectelor de inventar în folosinţă scoase din uz, la preţul de livrare; — Valoarea obiectelor de inventar în folosinţă constatate în minus la inventar, la preţul de livrare.
Sold debitor: Valoarea stocului de obiecte de inventar aflate în folosinţă, la preţ de livrare		

Întrucît la cele două conturi de mijloace economice obiectele de inventar sînt înregistrate la preţul de livrare al furnizorului, cheltuielile de transport, aprovizionare, manipulare etc. sînt evidenţiate distinct la contul de colectare şi repartizare a cheltuielilor **204 Cheltuieli de transport-aprovizionare,** cont de activ. Conţinutul acestuia este redat în tabelul 12.12.

Tabelul 12.12

DEBIT	204 Cheltuieli de transport-aprovizionare	CREDIT
— Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente obiectelor de inventar; — Valoarea obiectelor de inventar, la preţul de livrare, lipsă la recepţie şi neimputabile.		— Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente obiectelor de inventar date în folosinţă; — Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente obiectelor de inventar constatate minus la inventar.
Sold debitor: Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente obiectelor de inventar din magazie.		

Consumul treptat al obiectelor de inventar sub forma uzurii se evidenţiază la contul **203 Uzura obiectelor de inventar,** cont rectificativ de mijloace economice, după conţinut, şi de pasiv, după funcţiune. Conţinutul contului se prezintă în tabelul 12.13.

Tabelul 12.13

DEBIT	203 Uzura obiectelor de inventar	CREDIT
— Uzura aferentă obiectelor de inventar scoase din uz; — Uzura obiectelor de inventar în folosinţă constatate minus la inventar.		— Uzura obiectelor de inventar date în folosinţă, inclusă în cheltuielile de circulaţie; — Uzura obiectelor de inventar în folosinţă constatate plus la inventar; — Diferenţa de preţ din reevaluarea stocurilor de obiecte de inventar în folosinţă în plus (negru) şi în minus (roşu).
		Sold creditor: Uzura aferentă obiectelor de inventar aflate în folosinţă.

Scanned with CamScanner

Contabilitatea analitică a obiectelor de inventar în magazie este organizată pe gestiuni și pe feluri de obiecte. Metoda de organizare este aceea a inventarului contabil permanent, cantitativ-valoric, pe feluri de obiecte și global-valoric pe gestiuni.

Pentru obiectele de inventar date în folosință, contabilitatea analitică este organizată pe locuri de folosință (unități operative, servicii etc.) și uneori și pe feluri de obiecte.

Contabilitatea analitică a uzurii obiectelor de inventar în folosință este organizată de asemenea, global-valoric pe locuri de folosință.

Evidența operativă a obiectelor de inventar este organizată la depozit, cantitativ, cu ajutorul fișelor de magazie deschise pe feluri de obiecte.

Evidența operativă a obiectelor de inventar în folosință este organizată la depozit sau la locurile de folosință. Această evidență este de asemenea numai cantitativă, organizată pe fiecare deținător de obiecte, cu ajutorul fișei obiectelor de inventar în folosință.

12.2.2.4. REFLECTAREA DOCUMENTARĂ ȘI CONTABILĂ A OPERAȚIILOR PRIVIND OBIECTELE DE INVENTAR

Aprovizionarea cu obiecte de inventar se face de la furnizori pe baza contractelor și comenzilor, a dispozițiilor legale privind aprovizionarea de valori materiale. La intrarea obiectelor de inventar în depozitele întreprinderilor comerciale comisia de recepție consemnează constatările direct pe documentele de livrare (aviz de expediere sau factură), sau întocmește nota de recepție și constatare de diferențe. Acestea servesc ca documente pentru: recepția obiectelor de inventar cumpărate; încărcarea acestora în gestiune; înregistrarea în evidența operativă și în contabilitate.

Eliberarea obiectelor de inventar din magazie și trecerea lor în folosință se face în raport cu necesitățile ivite în activitatea unităților operative și serviciilor funcționale, pe baza cererilor lor, întocmindu-se bonul de consum, care servește ca document de eliberare din magazie a obiectelor de inventar la unitățile operative, respectiv de încărcare în gestiune a acestora; de înregistrare în evidența operativă și în contabilitate a operațiunii care a avut loc.

La epuizarea posibilităților de utilizare a obiectelor de inventar aflate în folosința unităților, ele sînt scoase din uz. Scoaterea din uz a obiectelor de inventar se face de către o comisie special desemnată în acest scop, de conducerea întreprinderii. La scoaterea din uz a obiectelor de inventar, comisia întocmește procesul-verbal pentru scoaterea din uz a obiectelor de inventar date în folosință. Acesta, întocmit într-un singur exemplar, servește ca document pentru: scoaterea din uz a obiectelor de inventar în folosință care au ajuns la limita de întrebuințare; aprobarea scoaterii din uz; scăderea din gestiune a obiectelor scoase din uz; predarea la magazie a materialelor rezultate la scoaterea din uz a obiectelor; consemnarea, distrugerii materialelor nevalorificabile rezultate la scoaterea din uz; înregistrarea în evidența operativă și în contabilitate a scoaterii din uz a obiectelor de inventar.

Circuitul documentelor și prelucrarea datelor pe care le conțin, privind operațiile de mișcare a obiectelor de inventar, se prezintă în figura 12.8.

Scanned with CamScanner

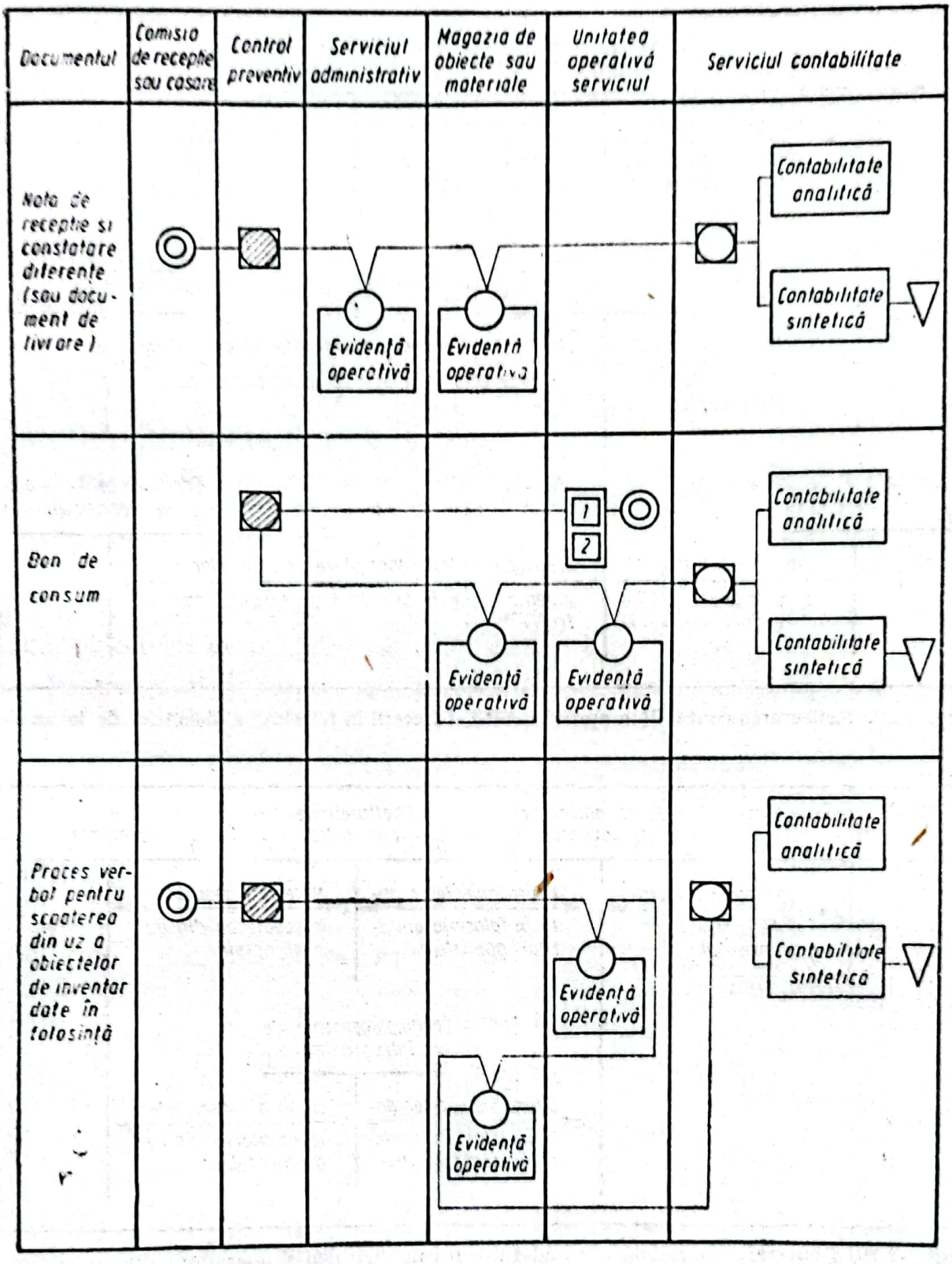


Fig. 12.8. Circuitul documentelor și prelucrarea datelor privind mișcarea obiectelor de inventar.

Pentru reflectarea operațiunilor de mișcare a obiectelor de inventar prin conturile sintetice se procedează după cum se arată în figurile 12.9 și 12.10. După cum se observă, în afara operațiilor ce privesc mișcarea obiectelor de inventar sînt cuprinse și cele referitoare la înregistrarea uzurii obiectelor de inventar și încărcarea conturilor de cheltuieli cu valoarea acesteia.

Scanned with CamScanner

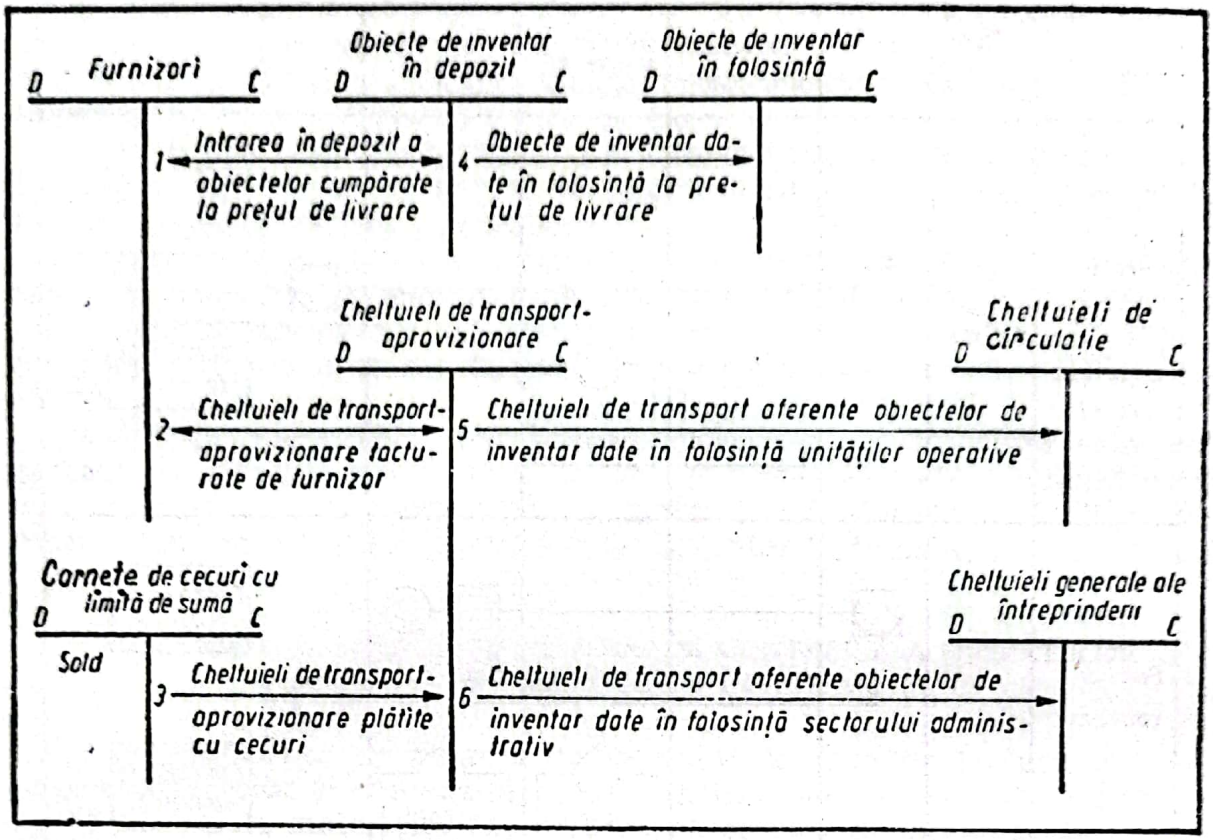


Fig. 12.9. Reflectarea contabilă a aprovizionării și trecerii în folosință a obiectelor de inventar.

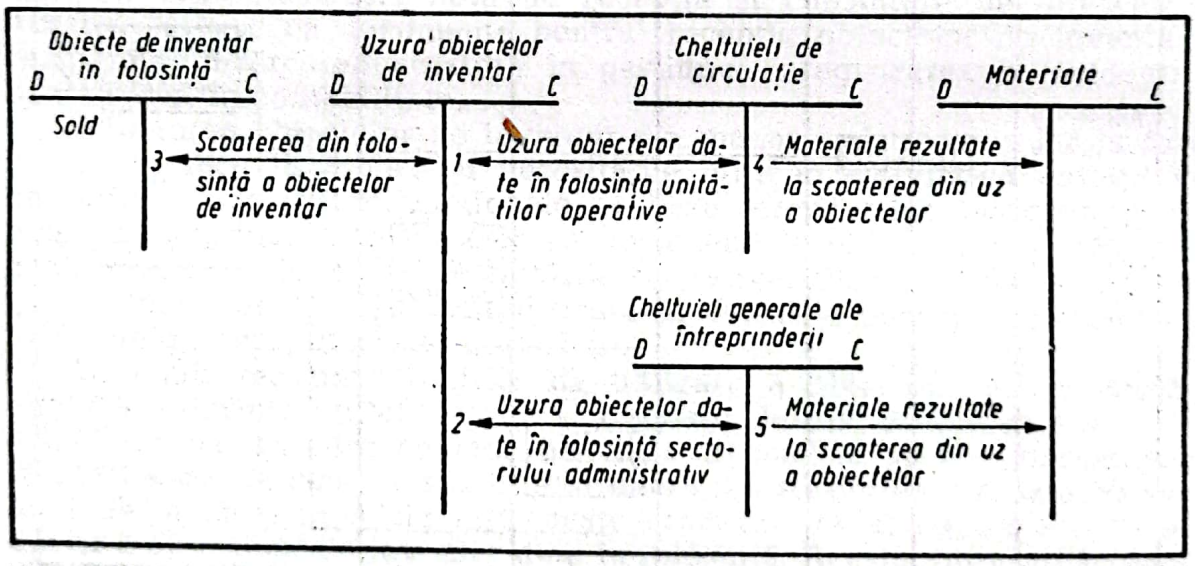


Fig. 12.10. Reflectarea contabilă a includerii uzurii în cheltuieli și a scoaterii din uz a obiectelor de inventar.

Uzura obiectelor de inventar ce se include lunar în cheltuielile de circulație sau în cheltuielile generale, se poate calcula după mai multe metode. În practică se folosesc, în principal, două metode și anume:

— metoda uzurii integrale — care constă în calculul și includerea în cheltuieli a uzurii integrale, egală cu valoarea obiectelor de inventar date în folosință în luna curentă, la prețul de livrare;

Scanned with CamScanner

— metoda cotelor medii global-valorice — care constă în calculul şi includerea în cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar pe baza unor cote medii global-valorice lunare. Potrivit acestei metode, la începutul anului se calculează un coeficient mediu de uzură după formula:

$$Ku = \frac{\frac{V_1 + V_2}{2}}{S1} \qquad (12.1)$$

în care

Ku este coeficientul mediu de uzură;
V_1 — valoarea obiectelor de inventar date în folosinţă în anul precedent;
V_2 — valoarea obiectelor de inventar scoase din uz în anul precedent;
S1 — suma soldurilor lunare ale obiectelor de inventar aflate în folosinţă în anul precedent.

Acest coeficient mediu se aplică la soldul lunar curent al obiectelor de inventar aflate în folosinţă pe întreprindere şi pe locuri de folosinţă ale acestora, adică

$$U1 = S1 \times Ku \qquad (12.2)$$

în care U1 reprezintă suma uzurii lunare de inclus în cheltuieli; S1 — soldul obiectelor de inventar aflate în folosinţă la sfîrşitul lunii.

Pentru înţelegerea acestei metode de calcul vom folosi datele prezentate în tabelul 12.14.

Tabelul 12.14

Date din anul precedent — în mii lei

Valoarea obiect. de inventar date în folos.	Soldurile lunare ale obiectelor de inventar aflate în folosinţă												Valoarea obiect. de inventar scoase din uz
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	
30	25	18	30	32	20	19	40	35	30	15	16	20	14

Date privind anul curent

Soldul la sfîrşitul lunii a obiectelor de inventar aflate în folosinţă la:	
unităţi operative	sectorul de administraţie
17.000	5.000

Pe baza datelor menţionate în tabel se determină coeficientul de uzură, astfel:

$$Ku = \frac{\frac{V_1\ 30.000 + V_2\ 4.000}{2}}{S1\ 300.000} = 0{,}09 \qquad (12.3)$$

Cunoscînd acest coeficient şi soldurile obiectelor de inventar aflate în folosinţă se determină uzura lunară de inclus în cheltuieli:

$$U1 = 22\,000 \times 0{,}09 = 1\,980 \text{ lei pe total întreprindere} \qquad (12.4)$$

Scanned with CamScanner

din care:

— în cheltuielile de circulație ale unităților operative:

$$U1 = 17\,000 \times 0{,}09 = 1\,530 \text{ lei} \quad (12.5)$$

— în cheltuielile generale ale întreprinderii comerciale:

$$U1 = 5\,000 \times 0{,}09 = 450 \text{ lei} \quad (12.6)$$

Pentru calculul și includerea în cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar, la contabilitate se întocmește o situație de calcul și repartizare. Datele din această situație sînt înregistrate în contabilitatea sintetică și analitică.

Pentru echipamentul și materialele de protecție, uzura se poate calcula după aceleași metode sau ținînd seama de valoarea și durata lor de utilizare. Indiferent de metoda de calcul și includere în cheltuieli a uzurii echipamentului de protecție, se urmărește, în evidența operativă, respectarea îndeplinirii duratei legale, normate de utilizare, înlocuirile cu echipament nou făcîndu-se condiționat de respectarea acestei durate.

12.3. VALORIFICAREA INFORMAȚIEI CONTABILE PRIVIND MIJLOACELE FIXE ȘI OBIECTELE DE INVENTAR

Informațiile contabile privind mijloacele fixe sînt utilizate în special sub forma unor informații periodice la sfîrșitul lunii, trimestrului, anului.

Unul dintre indicatorii sintetici este reprezentat de valoarea de inventar a tuturor mijloacelor fixe existente în întreprinderea comercială. Acest indicator, singur, nu poate fi utilizat în mod eficient. De aceea, el este pus în corelație cu alte informații, astfel încît crește valența lui informativă. Pus în corelație cu fondurile proprii de finanțare a mijloacelor fixe se poate constata gradul în care mijloacele fixe aflate în folosința întreprinderii comerciale sînt acoperite din fonduri proprii sau din împrumuturi bancare.

Pentru a cunoaște valoarea neamortizată a mijloacelor fixe, care este un alt indicator important în domeniul gestionării mijloacelor fixe, din valoarea de inventar se deduce valoarea amortizată a lor, adică suma uzurii. Atît valoarea de inventar cît și valoarea amortizată a mijloacelor fixe sînt extrase direct din conturile **Mijloace fixe** și **Uzura mijloacelor fixe,** unde figurează ca sold al acestora.

Desigur că acești indicatori absoluți, puși în corelație, dau naștere la indicatori relativi cum este de exemplu rata recuperării valorii mijloacelor fixe, obținută prin raportarea valorii amortizate (uzura) la valoarea de inventar. De asemenea, pentru a urmări gospodărirea rațională a mijloacelor fixe se calculează, se analizează și raportează distinct valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate înainte de expirarea duratei normate de utilizare. Calculul și evidența acestui indicator se realizează cu ajutorul contului de ordine și evidență **Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate înainte de termen** unde apare ca sold al acestuia.

Cu ajutorul datelor din contabilitatea analitică se calculează indicatorii parțiali ai mărimii unor grupe de mijloace fixe cum sînt de exemplu: valoarea de inventar a mijloacelor fixe complet amortizate și în

Scanned with CamScanner

funcțiune; valoarea mijloacelor fixe utilizate în sectorul operativ și cel administrativ; valoarea de inventar a mijloacelor fixe pe categoriile acestora.

Valoarea mijloacelor fixe intrate în întreprinderea comercială se poate calcula separat pe surse de intrare iar valoarea mijloacelor fixe ieșite din întreprindere, separat pe căi și modalități de ieșire. Datele pentru determinarea acestor informații se extrag din contul **100 Mijloace fixe** unde apar ca rulaj al acestuia și din documentele de mișcare a mijloacelor fixe.

Un număr însemnat de indicatori din domeniul mijloacelor fixe se referă la amortizarea acestora. Astfel, datele contabilității sintetice și analitice sînt utilizate pentru determinarea amortizării totale a mijloacelor fixe în funcțiune în cursul anului, a amortizării mijloacelor fixe utilizate după expirarea duratei de serviciu normate, a amortizării mijloacelor fixe casate înainte de expirarea duratei de serviciu normate incluse în cheltuielile de circulație, amortizarea mijloacelor fixe din unitățile operative, amortizarea reținută pentru finanțarea investițiilor etc.

Cu ajutorul acestor informații de sinteză se realizează atît gestionarea mijloacelor fixe ca valori materiale care asigură baza tehnică-materială a procesului circulației mărfurilor, cît și politica de dezvoltare și modernizare a acestei baze. În același timp, se urmărește ritmul și măsura recuperării valorilor investite în mijloace fixe atît pe total, cît și pe grupe de mijloace, pe locuri de activități.

Informațiile contabile privind mijloacele fixe sînt utilizate pe larg la întocmirea planurilor de investiții, de reparații capitale, de amortizare, a planului cheltuielilor de circulație și a planului financiar al întreprinderii, și la calcularea unor indicatori de eficiență economică, cu care ocazie ele joacă rolul unor baze de calcul, de raportare. Asemenea indicatori sînt de exemplu: desfacerea la 1000 lei fonduri fixe, beneficiile la 1000 lei fonduri fixe, venitul net la 1000 lei fonduri fixe.

Informațiile contabile privind obiectele de inventar găsesc o largă utilizare operativă și periodică în activitatea întreprinderii. Astfel, pe baza datelor din evidența operativă și din contabilitatea analitică se controlează și se asigură integritatea obiectelor de inventar aflate în gestiunea depozitelor de materiale și a unităților operative. De asemenea, datele curente, efective, din aceste evidențe stau la baza urmăririi planului de aprovizionare cu obiecte de inventar.

În afara acestor utilizări distincte și independente a datelor contabile referitoare la obiectele de inventar, ele sînt folosite pe larg la determinarea unor indicatori sintetici care privesc totalitatea materialelor. Astfel, în bilanț datele privind valoarea obiectelor de inventar sînt prezentate cumulat cu celelalte valori materiale pentru determinarea mărimii postului „Materiale". La calcularea acestui indicator, se iau în considerare soldurile conturilor **Obiecte de inventar în depozit** și **Obiecte de inventar în folosință, Cheltuieli de transport-aprovizionare** din suma cărora se scade soldul contului **Uzura obiectelor de inventar.**

De asemenea, informațiile din conturile specifice evidenței obiectelor de inventar sînt folosite, alături de informațiile din celelalte conturi de valori materiale, pentru calcularea unor indicatori, cum sînt: normativul de mijloace circulante, viteza de rotație a mijloacelor circulante, imobilizările financiare în mijloace circulante, mărimea cheltuielilor materiale din cadrul cheltuielilor de circulație și a cheltuielilor administrative ale întreprinderii etc.

Scanned with CamScanner

13

CONTABILITATEA FINANȚĂRII ȘI A FONDURILOR ÎNTREPRINDERII COMERCIALE

13.1. CONCEPTUL ȘI MODALITĂȚILE DE FINANȚARE A ACTIVITĂȚII ECONOMICE

Pentru desfășurarea activității economice și realizarea funcțiilor lor, întreprinderile comerciale folosesc și consumă mijloace economice și forță de muncă. Forma primară sub care se manifestă mijloacele economice în întreprindere este forma bănească.

Activitatea financiară prin care întreprinderile comerciale sînt asigurate cu mijloacele bănești necesare desfășurării și dezvoltării activității sau pentru alte scopuri, se numește finanțare. Întreprinderile comerciale de stat sînt finanțate, în general, pe două căi: finanțarea bugetară și autofinanțarea.

Finanțarea bugetară este modalitatea de obținere a unor mijloace bănești prin alocații de la bugetul statului.

Autofinanțarea este modalitatea de acoperire a nevoilor bănești ale întreprinderii comerciale din resursele financiare proprii.

Ponderea și importanța pe care fiecare din cele două modalități de finanțare o are în asigurarea întregului volum de mijloace financiare ale întreprinderii depind de perioada de activitate, de eficiența activității, de volumul de mijloace necesare etc.

Finanțarea bugetară intervine, în primul rînd, la înființarea întreprinderii, în timp ce autofinanțarea intervine în cursul activității ei. De asemenea, la întreprinderile cu o activitate economică și financiară eficientă necesarul suplimentar de mijloace solicitat de dezvoltarea lor va fi acoperit, în cea mai mare parte, prin autofinanțare și în mică măsură de la bugetul statului, în timp ce, la întreprinderile cu o activitate mai puțin eficientă, raportul în ce privesc modalitățile de finanțare este invers.

Dacă mijloacele bănești necesare întreprinderii comerciale sînt procurate pentru un timp limitat, iar pentru utilizarea lor se plătește dobîndă, finanțarea are loc pe calea creditării de către bancă.

13.2. FINANȚAREA ACTIVITĂȚII ÎNTREPRINDERILOR COMERCIALE

Finanțarea mijloacelor fixe ale întreprinderilor comerciale, se face în momentul procurării acestora. Întrucît mijloacele fixe (cu excepția transferurilor) se procură pe calea investițiilor, finanțarea lor îmbracă forma finanțării investițiilor. Finanțarea investițiilor noi și a dezvoltărilor importante se face din fondul național de dezvoltare economico-socială, prin intermediul alocațiilor de la bugetul de stat. Acest fond are drept sursă de alimentare partea din venitul național des-

Scanned with CamScanner

tinată fondului de dezvoltare, amortizările vărsate de întreprinderi și recuperările din casări de mijloace fixe.

Finanțarea investițiilor se poate face și din fondurile proprii ale întreprinderii comerciale. Ca surse ale acestor autofinanțări sînt folosite amortizările mijloacelor fixe și beneficiile realizate.

O posibilitate de finanțare temporară a investițiilor o constituie împrumuturile obținute în acest scop de la bancă.

Caracteristic pentru finanțarea investițiilor este faptul că pentru cele realizate prin alocații bugetare și fondurile organului ierarhic superior se pun la dispoziția întreprinderii mijloace bănești, din care se fac plățile implicate de procesul de investiții, în timp ce o altă parte din finanțări, respectiv autofinanțările, se concretizează în constituirea de mijloace bănești în întreprindere care au drept echivalent fondurile proprii pentru investiții.

Pentru desfășurarea activității economice, întreprinderile comerciale au nevoie de mijloace circulante. Volumul și structura acestor mijloace depind de volumul și caracteristicile activității, de viteza de rotație a mijloacelor etc. În accepție financiară, volumul minim al mijloacelor circulante necesare desfășurării planificate a activității comerciale reprezintă normativul de mijloace circulante. Normativul de mijloace circulante se calculează sub forma normativului anual și trimestrial.

În legătură cu calculul normativului de mijloace circulante (mărfuri, ambalaje, alte active și mijloace pentru alte activități) intervin și unele noțiuni financiare cum sînt: creșterea și diminuarea de mijloace circulante, fondurile proprii neacoperite ca urmare a neconstituirii resurselor, prisos de resurse de finanțare, pasivele stabile.

Ca urmare a calculării pe perioade de timp a normativului, există posibilitatea comparării mărimii normativului de mijloace de la o perioadă la alta, mai ales între anul de bază și anul de plan, și între trimestre. Din aceste comparații, pot rezulta:

— creșterea de mijloace circulante ca diferență între normativul anului de plan, mai mare, și cel al anului de bază, mai mic;
— diminuarea de mijloace circulante, ca diferență între normativul anului de plan, mai mic, și cel al anului de bază, mai mare.

De asemenea, comparînd normativul de mijloace circulante cu existentul de surse ale mijloacelor circulante pot rezulta fonduri neacoperite ca urmare a neconstituirii resurselor dacă existentul de surse ale mijloacelor circulante este mai mic decît normativul de mijloace circulante, sau prisos de resurse de finanțare dacă situația se prezintă invers.

Pasivele stabile reprezintă datoriile minime permanente ale întreprinderii comerciale, apărute ca urmare a decalajului între momentul apariției și stingerii obligațiilor ei față de buget, alte întreprinderi și persoane.

Normativul de mijloace circulante în întreprinderile comerciale de stat este finanțat din surse proprii și din credite bancare. Cota de participare cu surse proprii la acoperirea normativului de mijloace circulante, se realizează în exclusivitate prin autofinanțare prin intermediul fondului propriu de mijloace circulante la întreprinderile comerciale ce se găsesc în activitate și prin finanțare bugetară, în primul an de activitate, la întreprinderile noi. Dacă se prevede o creștere de mij-

Scanned with CamScanner

loace circulante, aceasta este acoperită în anul de plan prin autofinanțare pe seama beneficiului, conform prevederilor din bugetul de venituri și cheltuieli și din credite bancare.

Pasivele stabile sînt considerate surse de acoperire a normativului de mijloace circulante la sfîrșitul perioadei de gestiune.

În activitatea lor, întreprinderile comerciale utilizează și mijloace bănești sau materiale cu altă destinație decît cea strict comercială. Asemenea mijloace speciale sînt, de exemplu, cele utilizate pentru acțiuni sociale, pentru participarea personalului la beneficii, plata alocației de stat pentru copii, cele utilizate pentru necesitățile biroului rate etc. Aceste mijloace cu destinație specială sînt procurate pe calea finanțărilor bugetare, a redistribuirilor, sau prin autofinanțare pe seama posibilităților proprii ale întreprinderii. În acest din urmă caz autofinanțarea se poate face din diferite surse cum sînt beneficiul, amortizările, unele venituri, prin includerea în cheltuielile de circulație etc. Este caracteristic că tocmai pe calea autofinanțării se finanțează cea mai mare parte a mijloacelor cu destinație specială.

13.3. FONDURILE ÎNTREPRINDERII COMERCIALE, CONSTITUIREA ȘI CONSUMAREA LOR

Mijloacele economice fixe, circulante sau cu destinație specială procurate de întreprinderea comercială pe calea finanțării dau naștere concomitent fondurilor echivalente lor. Aceste fonduri exprimă, pe de o parte, natura relațiilor economico-financiare apărute și, pe de altă parte, în ce s-au materializat acestea sau ce destinație le este atribuită.

Fondurile proprii sînt cele echivalente mijloacelor economice procurate prin autofinanțare din resursele care stau la dispoziția întreprinderii: amortizare, beneficiu, alte venituri.

Fondurile asimilate celor proprii iau naștere odată cu finanțarea de la buget sau de la centrala economică a întreprinderii prin alocații destinate realizării investițiilor pentru mijloace fixe, a procurării de mijloace circulante sau în alte scopuri. Ele se mențin pînă la realizarea obiectivelor pentru care au fost primite și/sau a restituirii către societate a mijloacelor echivalente lor, cînd se transformă în surse proprii sau se lichidează.

Atît fondurile proprii cît și cele asimilate, în raport cu natura și destinația mijloacelor economice al căror echivalent valoric sînt, apar ca fonduri pentru mijloace fixe și investiții, pentru mijloace circulante, pentru mijloace cu destinație specială.

În vederea obținerii mijloacelor fixe pe calea investițiilor are loc, într-o primă fază, încasarea disponibilului și constituirea fondurilor echivalente mijloacelor de finanțare a investițiilor pentru întreprinderile noi și dezvoltările importante puse la dispoziția întreprinderii de forul ierarhic superior, sau a fondului de dezvoltare economică conform prevederilor din planul național unic de dezvoltare economică-socială și bugetul de venituri și cheltuieli al întreprinderii.

Alocațiile bugetare primite pentru realizarea investițiilor pe calea finanțărilor dau naștere la surse asimilate care, în formă, devin surse

Scanned with CamScanner

proprii pe măsura realizării și punerii în funcțiune a investițiilor, dar în fapt, doar cu ocazia rambursării către societate a acestor fonduri din amortizări și beneficii.

Fondul de dezvoltare economică reprezintă sursă proprie chiar din momentul constituirii sale pe calea autofinanțării întreprinderii din resursele care-i stau la dispoziție: amortizare, beneficii, recuperări din casarea mijloacelor fixe.

Într-o fază ulterioară, odată cu recepționarea și punerea în funcțiune a investițiilor terminate, în locul celor două surse amintite apare fondul mijloacelor fixe, care este considerat un fond propriu prin excelență.

Pentru mijloacele circulante destinate desfășurării activității de bază (activitatea de circulație a mărfurilor) în primul an de activitate, întreprinderile comerciale sînt finanțate de la buget cu sume pe care urmează să le restituie pe măsura realizării de beneficii. Echivalentul valoric al acestor sume în domeniul surselor este considerat sursă asimilată, care se transformă în sursă proprie în momentul rambursării către societate a sumelor primite. În același timp, sursele proprii ale mijloacelor circulante se constituie, sau se alimentează și în mod direct prin autofinanțare din beneficiile realizate din activitatea proprie.

Fondurile echivalente mijloacelor cu destinație specială se constituie, de asemenea, pe cele două căi principale: finanțare și autofinanțare. Dar, finanțarea mijloacelor cu destinație specială are loc nu numai pe seama bugetului și a rezultatelor financiare ale întreprinderii, ci și pe seama altor surse cum sînt de exemplu: bonificațiile acordate de furnizori pentru defecte la țesături, dobînzile încasate de la clienți pentru mărfurile vîndute cu plata în rate, taxele de garanție încasate de la cumpărători.

Fondurile ce se constituie pentru autofinanțare au în vedere reducerea cheltuielilor, creșterea veniturilor și a beneficiilor.

Fondurile proprii pentru mijloacele fixe și circulante se consumă odată și în aceeași mărime cu mijloacele economice al căror echivalent îl formează. Dacă avem în vedere principiul menținerii substanței fondurilor, înseamnă că, de fapt, aceste fonduri trebuie să-și mențină mărimea întrucît schimbarea formei valoare a mijloacelor economice al căror echivalent sînt, nu trebuie să le afecteze. De asemenea, principiul autogestiunii economice după care se conduc întreprinderile comerciale, presupune că fondurile lor nu trebuie să se diminueze decît în măsura în care, în urma unei dispoziții date de organele ierarhic superioare, au loc transferuri sau cedări de mijloace economice către alte întreprinderi etc.

Toate fondurile constituie cu scop special se consumă odată și în aceeași mărime cu mijloacele economice al căror echivalent sînt. Unele din aceste fonduri (de exemplu, fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii) se diminuează direct, odată cu consumarea sub formă de plăți a mijloacelor bănești, sau prin rambursarea lor la sursa de unde au fost finanțate (de exemplu, alocațiile de stat pentru copii), în timp ce altele (de exemplu, fondul pentru acoperirea cheltuielilor privind evidența, urmărirea și încasarea ratelor) se consumă prin acoperirea cheltuielilor apărute prin consumarea, conform destinației, a mijloacelor cu scop special.

Scanned with CamScanner

13.4. CONTABILITATEA FINANȚĂRII ȘI A FONDURILOR ÎNTREPRINDERILOR COMERCIALE

13.4.1. CONTABILITATEA FINANȚĂRII ȘI A FONDURILOR PROPRII PENTRU MIJLOACE FIXE

Pentru reflectarea contabilă sintetică a finanțării mijloacelor fixe, atunci cînd aceasta are loc direct prin transfer de mijloace fixe se folosește contul **700 Fondul mijloacelor fixe** care reflectă concomitent atît finanțarea cît și fondul rezultat din finanțare.

În cazul în care asigurarea cu mijloace fixe are loc prin intermediul unui proces de investiții pentru întreprinderi noi și dezvoltări importante, apare în primul rînd, sursa asimilată sub forma finanțărilor pentru investiții pentru întreprinderile noi și dezvoltările importante, folosindu-se conturile corespunzătoare, iar la terminarea procesului de investiții se constituie fondul propriu echivalent mijloacelor fixe rezultate. Ca urmare, tot la sfîrșitul acestui proces se diminuează, se închid și conturile de finanțare a investițiilor. Conținutul și funcționarea contului 941 **Sume avansate pentru finanțarea investițiilor la întreprinderi noi și dezvoltări importante,** cont de surse asimilate celor proprii, de pasiv. este prezentat în tabelul 13.1.

Tabelul 13.1

DEBIT	941 Sume avansate pentru finanțarea investițiilor la întreprinderi noi și dezvoltări importante	CREDIT
— Sumele vărsate de întreprinderi la organul ierarhic, din amortizări și beneficii pentru restituirea fondurilor bănești primite	— Obligația de rambursare a sumelor primite din fondul de investiții al centralei la întreprinderi noi și dezvoltări importante.	
	Sold creditor: Obligații pentru sume primite pentru investiții și nerestituite.	

Contabilitatea finanțării investițiilor pentru întreprinderi noi și dezvoltări importante este reprezentată în figura 13.1.

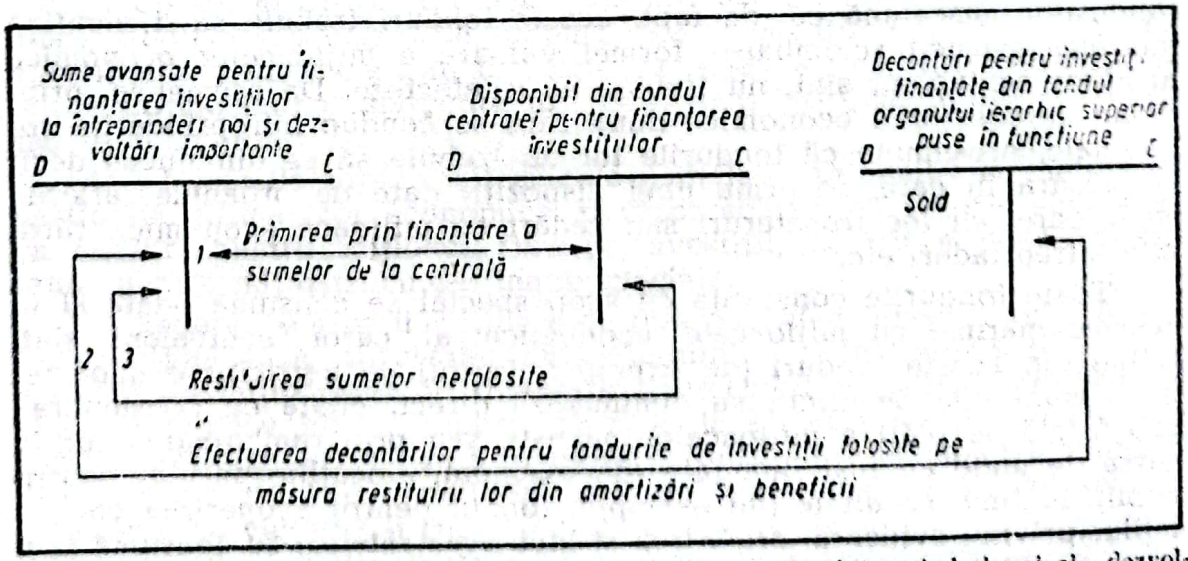


Fig. 13.1. Reflectarea contabilă a finanțării investițiilor pentra întreprinderi noi și dezvoltări importante.

Scanned with CamScanner

În ipoteza în care mijloacele fixe intră în întreprindere ca rezultat al unui proces de investiții realizat din fondurile proprii ale întreprinderii prin autofinanțare, intervine contul de surse proprii, de pasiv, **920 Fondul de dezvoltare economică.** Conținutul acestuia este prezentat în tabelul 13.2.

Tabelul 13.2

DEBIT	920 Fondul de dezvoltare economică	CREDIT
— Costul total al investițiilor finanțate din acest fond, executate, terminate, puse în funcțiune pentru care s-a făcut justificarea fondurilor cheltuite	— Constituirea și alimentarea fondului conform surselor legale prevăzute în BVC din: — alocații de amortizare — beneficii realizate în cadrul planului — beneficii realizate peste plan — sume din valorificarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune — alte resurse	
	Soldul creditor: Echivalentul sumelor aflate în contul de disponibilități la bancă pentru finanțarea investițiilor de dezvoltare economică	

Contabilitatea constituirii și a consumării fondului pentru dezvoltare economică și a disponibilităților echivalente acestuia pentru realizarea de investiții se realizează așa cum se prezintă în figura 13.2.

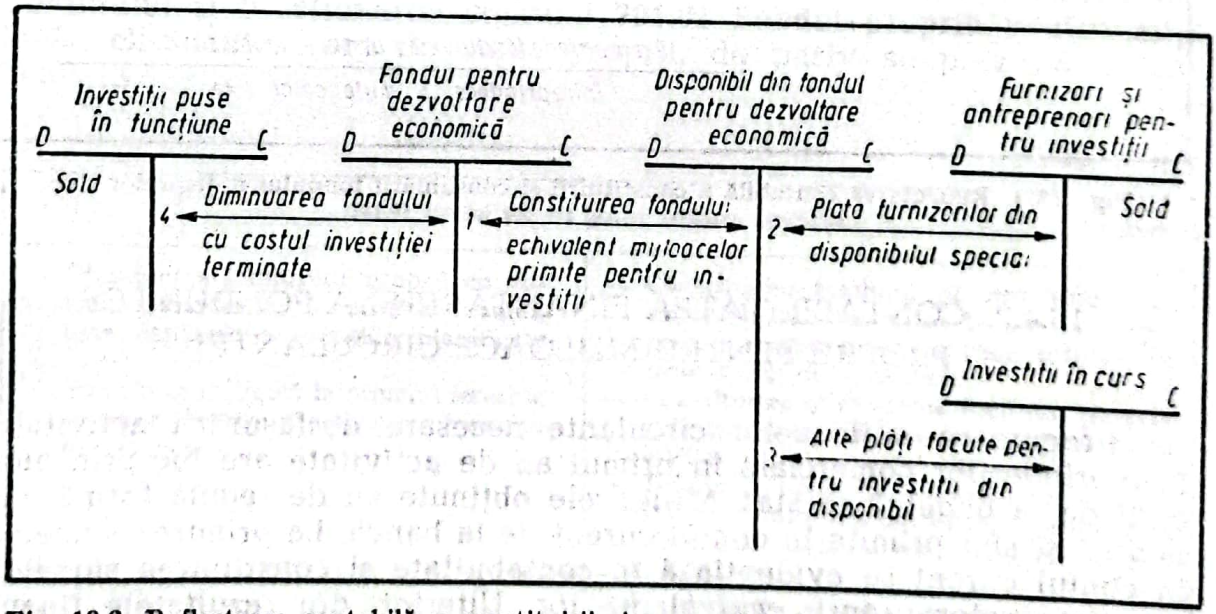


Fig. 13.2. Reflectarea contabilă a constituirii și consumării fondului pentru dezvoltare economică.

Contabilitatea fondurilor proprii, echivalente mijloacelor fixe, se ține cu ajutorul contului de surse proprii, de pasiv, **700 Fondul mijloacelor fixe.** Conținutul acestui cont este prezentat în tabelul 13.3. În

Scanned with CamScanner

Tabelul 13.3

DEBIT	700 Fondul mijloacelor fixe	CREDIT
— Uzura lunară a mijloacelor fixe ce se găsesc în cadrul duratei normate de utilizare; — Sursele proprii echivalente valorii neamortizate a mijloacelor fixe transferate; — Sursele proprii echivalente valorii neamortizate a mijloacelor fixe casate înaintea duratei normate de utilizare. — Sursele proprii echivalente valorii neamortizate a mijloacelor fixe lipsă la inventar.	— Sursele proprii echivalente mijloacelor fixe noi intrate prin investiţii la valoarea de inventar; — Sursele proprii la nivelul valorii rămase a mijloacelor fixe intrate prin transfer; — Sursele proprii la nivelul valorii rămase a mijloacelor fixe găsite plus la inventar; — Sursele proprii echivalente diferenţei de valoare a mijloacelor fixe reevaluate în plus.	
	Sold creditor: Sursele proprii echivalente valorii rămase a mijloacelor fixe existente în întreprindere.	

principiu, reflectarea contabilă a operaţiunilor privind constituirea şi consumarea fondului pentru mijloace fixe se realizează ca în figura 13.3.

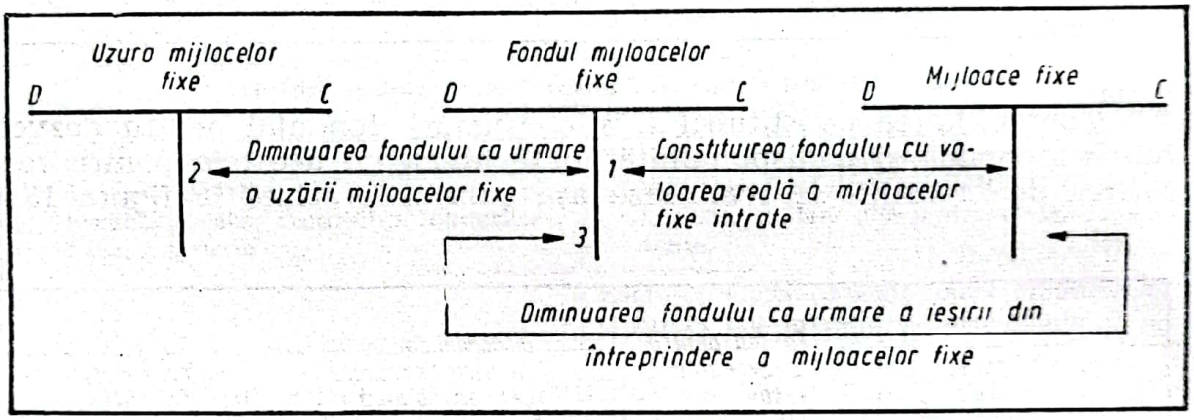


Fig. 13.3. Reflectarea contabilă a constituirii şi consumării fondului mijloacelor fixe.

13.4.2. CONTABILITATEA FINANŢĂRII ŞI A FONDURILOR PROPRII PENTRU MIJLOACE CIRCULANTE

Procurarea mijloacelor circulante necesare desfăşurării activităţii întreprinderilor comerciale în primul an de activitate are loc prin alocaţii de la bugetul de stat. Mijloacele obţinute au de regulă formă bănească şi sînt primite în contul curent de la bancă. La primirea sumelor în contul curent se evidenţiază în contabilitate şi constituirea surselor asimilate celor proprii echivalente lor. Ulterior, din rezultatele financiare de natura beneficiilor, întreprinderea rambursează fondurile primite de la societate, sub forma vărsămintelor din beneficii făcute la bugetul statului, ceea ce are ca efect transformarea surselor asimiliate în surse sau fonduri proprii pentru mijloace circulante.

Contabilitatea acestor operaţiuni se ţine cu ajutorul contului **701 Fondul mijloacelor circulante**, analiticul **701.03 Alocaţii de la bugetul de**

Scanned with CamScanner

stat pentru mijloace circulante în primul an de activitate, cont de pasiv reflectînd sursele asimilate celor proprii, al cărui conținut este evidențiat în tabelul 13.4.

Tabelul 13.4

DEBIT	701.03 Alocații de la bugetul de stat pentru mijloace circulante în primul an de activitate	CREDIT
— Sumele rambursate societății din beneficiile realizate de întreprindere și constituirea concomitentă cu valoarea acestora a fondului propriu pentru mijloacele circulante	— Sursele echivalente sumelor primite ca alocații bugetare pentru mijloace circulante în primul an de activitate	
	Sold creditor: sursele echivalente sumelor primite de la buget în primul an de activitate pentru mijloace circulante și nerambursate încă.	

La întreprinderile comerciale care se află în activitate, cît și la cele care au restituit fondurile primite de la societate, constituirea și alimentarea fondului pentru mijloace circulante are loc pe calea autofinanțării prin repartizarea în acest scop, conform prevederilor din bugetul de venituri și cheltuieli, a unor cote prelevate din beneficiul realizat. În același fel are loc și acoperirea creșterii fondului, conform prevederilor bugetului, de la o perioadă la alta și care nu se acoperă din credite bancare. Diminuarea fondului propriu pentru mijloace circulante are loc ca urmare a consumării fondului prin pierderi ce depășesc la sfîrșitul anului subvențiile planificate. Contul mai evidențiază și regularizările diferențelor nete intervenite ca urmare a reevaluării stocurilor. Conținutul și funcționarea contului **701.01 Fondul propriu pentru mijloace circulante,** cont de surse proprii, de pasiv se prezintă în tabelul 13.5.

Tabelul 13.5

DEBIT	701.01 Fondul propriu pentru mijloace circulante	CREDIT
— Diminuarea fondurilor proprii cu valoarea pierderilor la sfîrșitul anului, care depășesc subvențiile planificate — Sumele ce se varsă la organul ierarhic superior pentru constituirea fondului de rezervă	— Constituirea fondului propriu prin vărsămintele din beneficiu făcute la buget pentru rambursarea sumelor primite în primul an de activitate; — Constituirea și creșterea fondului propriu prin prelevări din beneficiul prevăzut în BVC; — Diferența netă din reevaluarea stocurilor în limita normativului, regularizată pe seama fondului propriu (roșu, negru)	
	Sold creditor: sursele proprii de finanțare a mijloacelor circulante existente în întreprindere	

Fondul mijloacelor circulante la nivel sintetic mai este influențat, în sensul creșterii sau al diminuării lui și de operațiunile economico-financiare ocazionate de casarea mijloacelor fixe. Cheltuielile ocazio-

Scanned with CamScanner

nate cu aceste operațiuni sînt suportate pe seama acestui fond determinînd o diminuare a lui, în timp ce valorile materiale și bănești recuperate în urma casării au ca efect o reconstituire a fondului. Aceste operațiuni se evidențiază la analiticul **701.02 Cheltuieli și recuperări din valorificarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune.** Reflectarea în contabilitate a constituirii și diminuării fondurilor pentru mijloacele circulante ale întreprinderilor comerciale se prezintă în fig. 13.4 și 13.5.

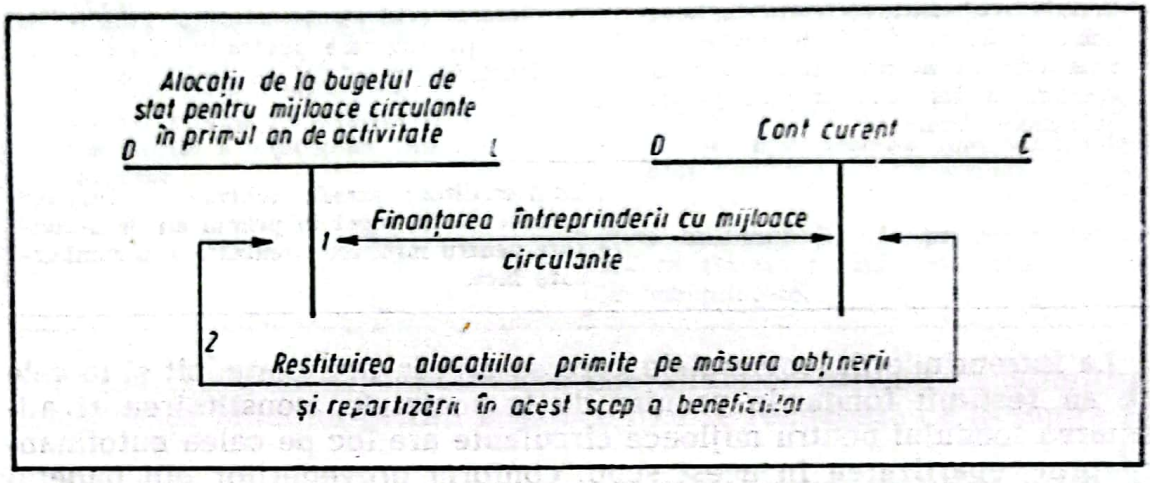


Fig. 13.4. Contabilizarea alocațiilor de la buget pentru mijloace circulante în primul an de activitate.

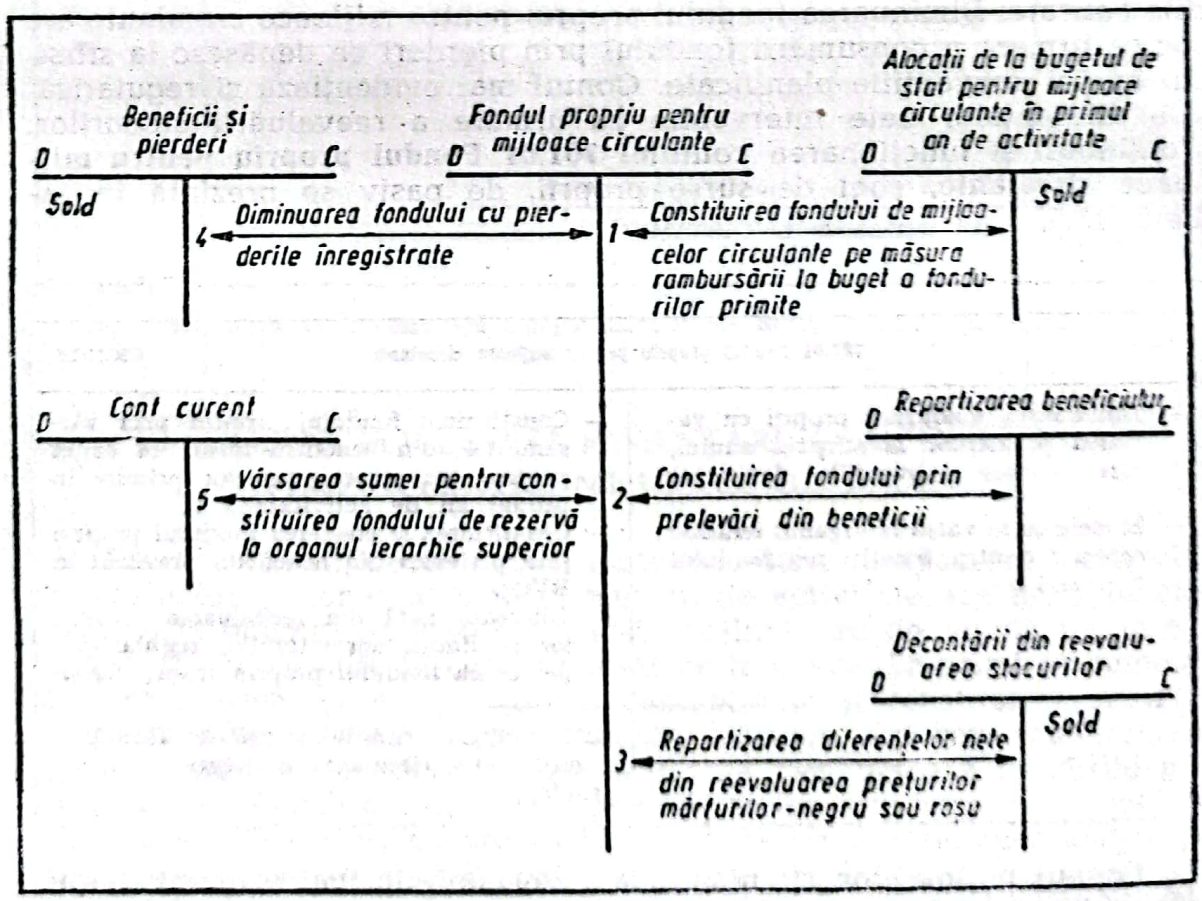


Fig. 13.5. Reflectarea contabilă a operațiilor privind constituirea și consumarea fondului propriu pentru mijloace circulante.

Scanned with CamScanner

Întreprinderile comerciale care lucrează cu pierderi, datorită unor condiții deosebite, sînt finanțate de la buget. Ele primesc mijloace sub formă de subvenții, pentru acoperirea pierderilor de mijloace din cursul anului. Aceste subvenții sînt considerate surse asimilate celor proprii. La sfîrșitul anului, în loc ca pierderile de mijloace evidențiate la contul de rezultate financiare să afecteze fondurile proprii, diminuîndu-le, sînt acoperite pe seama acestor subvenții.

Evidența subvențiilor se ține cu ajutorul contului **740 Subvenții** cont de surse asimilate, după conținut, și de pasiv, după funcțiunea contabilă. El se creditează la primirea subvenției prin debitul conturilor de mijloace bănești și se debitează la sfîrșitul anului, după aprobarea pierderilor, cu volumul acestora, acoperit din subvenții.

13.4.3. CONTABILITATEA FINANȚĂRII ȘI A FONDURILOR MIJLOACELOR CU DESTINAȚIE SPECIALĂ

13.4.3.1. CONTABILITATEA FINANȚĂRILOR CU SCOP SPECIAL

Întreprinderile comerciale pot fi finanțate cu mijloace bănești de la buget și pentru unele acțiuni de politică economică și socială a statului. Pentru fiecare din aceste acțiuni sînt stabilite valoarea mijloacelor ce se acordă întreprinderii, cheltuielile ce pot fi făcute și plătite cu aceste mijloace etc. Astfel, întreprinderile comerciale sînt finanțate de la buget cu sume pentru plata alocației de stat pentru copii, care se acordă personalului în raport cu o serie de criterii legale cum sînt: mărimea retribuției, numărul de copii, domiciliul părinților etc.

Pentru obținerea finanțării, la bancă se prezintă o documentație justificativă centralizatoare împreună cu instrumentele financiare de ridicare a numerarului. Pe baza acestora are loc finanțarea întreprinderii cu alocația de stat care se ridică în numerar. Sumele încasate de întreprindere drept alocație sînt achitate personalului odată cu celelalte drepturi și incluse în statele de plată a retribuției sau pe un act de plată și decontare distinct.

Prin plata alocației se consumă mijloacele bănești în scopul special pentru care au fost acordate și, în consecință, are loc și diminuarea sursei de finanțare.

Procesul de finanțare a mijloacelor cu scop special se realizează cu ajutorul contului **749 Alte finanțări,** cont de surse speciale, după conținut, și de pasiv după funcțiune. Conținutul acestui cont rezultă din tabelul 13.6. Schema de contabilizare a acordării mijloacelor cu scop special prin finanțare și a consumării acestora se prezintă în figura 13.6.

Tabelul 13.6

DEBIT	749 Alte finanțări	CREDIT
— Plățile făcute, conform destinației, din mijloacele cu scop special; — Valoarea mijloacelor speciale neconsumate restituite organului finanțator.	— Valoarea finanțărilor echivalente mijloacelor încasate cu scop special.	
	Sold creditor: Valoarea surselor echivalente mijloacelor cu destinație specială neconsumate.	

Scanned with CamScanner

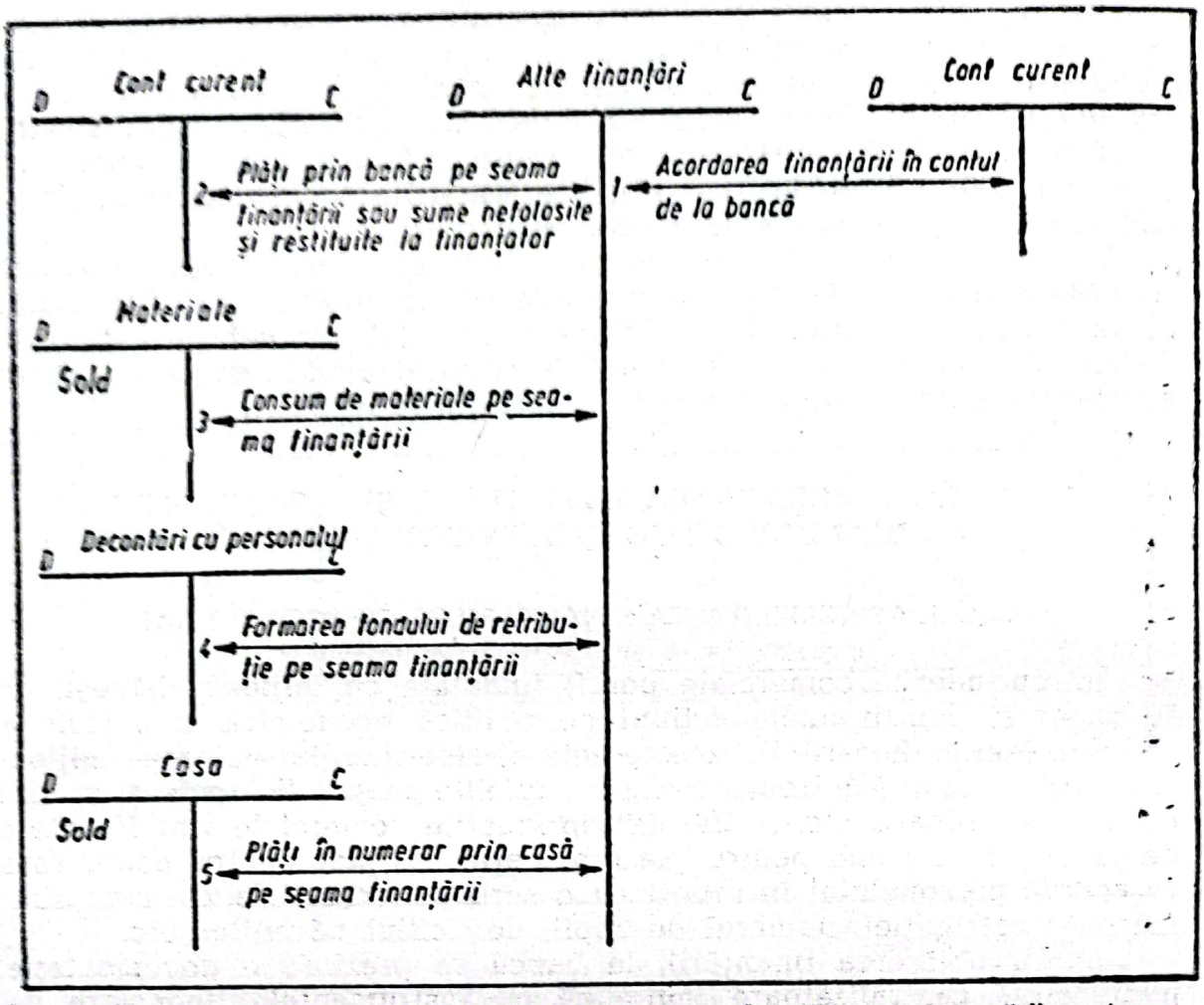


Fig. 13.6. Reflectarea contabilă a finanțărilor cu scop special și a consumării acestora.

13.4.3.2. CONTABILITATEA FONDURILOR CU SCOP SPECIAL

Fondurile cu scop special sînt numeroase avînd caracterul unor fonduri proprii din punctul de vedere al apariției mijloacelor al căror echivalent sînt. Aceste fonduri se constituie prin modalități multiple, după cum și consumarea lor se face în situații diferite, corespunzător modalităților precizate în actele normative.

Contabilitatea sintetică a existenței și dinamicii fondurilor speciale se ține cu ajutorul mai multor conturi sintetice și al unor subconturi care au un conținut economic principial comun, adică sînt conturi de surse speciale, iar după funcția contabilă, sînt conturi de pasiv.

Dintre conturile de surse speciale se vor prezenta unele generale — comune pentru orice întreprindere, deci și pentru întreprinderea comercială și altele specifice numai pentru întreprinderile comerciale.

13.4.3.2.1. *CONTABILITATEA FONDULUI DE PARTICIPARE A OAMENILOR MUNCII LA BENEFICII*

În conformitate cu noul mecanism economico-financiar, a extinderii și aprofundării autoconducerii muncitorești și autogestiunii economice, personalul întreprinderilor comerciale are dreptul să participe anual la o cotă din beneficiul întreprinderii.

Scanned with CamScanner

Participarea oamenilor muncii la beneficiu se asigură prin constituirea unui fond special, anual, pe baza beneficiilor realizate în anul anterior. *Constituirea fondului se face din beneficiul realizat în cadrul planului și peste plan,* în procente care în prezent sînt stabilite ca fiind:

— o cotă de pînă la 3% din beneficiile realizate în cadrul planului;

— o cotă de pînă la 25% din beneficiile peste plan obținute prin reducerea cheltuielilor materiale și a celorlalte cheltuieli de circulație;

— o cotă de pînă la 14% din beneficiile peste plan obținute prin depășirea planului valoric de desfacere a mărfurilor;

— o cotă de pînă la 8% din beneficiile peste plan obținute pe alte căi.

Constituirea integrală a fondului de participare a oamenilor muncii la beneficii este condiționată de îndeplinirea unor indicatori de plan cum sînt:

— îndeplinirea planului valoric de desfacere a mărfurilor;

— încadrarea în nivelul planificat al cheltuielilor de circulație la 1 000 lei desfacere;

— realizarea beneficiilor planificate. Fondul de participare la beneficii se reduce cu 1% pentru fiecare procent de nerealizare a planului la fiecare din acești indicatori, dar fără a se depăși o reducere de 25% în total.

Mijloacele bănești echivalente fondului de participare a oamenilor muncii la beneficii se repartizează acestora de către organele de conducere colectivă în raport cu contribuția adusă la dezvoltarea întreprinderii comerciale și a vechimii în întreprindere astfel:

— cel puțin 85% pentru întregul personal muncitor al întreprinderii comerciale. Sumele cuvenite individual sînt neplafonate dar diferențiate în funcție de retribuția tarifară la care se adaugă sporul de vechime;

— pînă la 5% pentru stimularea personalului distins cu titlul de fruntaș în întrecere și a celorlalți oameni ai muncii care au avut o contribuție deosebită la obținerea beneficiului peste plan;

— pînă la 5% pentru acoperirea costului excursiilor colective;

— pînă la 5% pentru completarea fondului pentru acțiuni sociale.

Contabilitatea constituirii și consumării acestui fond se realizează cu ajutorul contului **718 Fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii,** cont de surse speciale, de pasiv, al cărui conținut se prezintă în tabelul 13.7. Reflectarea în contabilitatea sintetică a operațiilor

Tabelul 13.7

DEBIT	718 Fondul pentru participarea oamenilor muncii la beneficii	CREDIT
— Diminuarea fondului ca urmare a consumării lui pentru: — acordarea de cote din beneficii personalului unității în conformitate cu aportul și vechimea lor; — stimularea personalului fruntaș în întrecerea socialistă; — costul excursiilor colective; — cote repartizate la fondul de acțiuni sociale pentru completarea acestuia	— Constituirea fondului din resursele prevăzute de lege: — din beneficiile realizate în cadrul planului; — din beneficiile peste plan.	
	Sold creditor: Surse proprii speciale reflectînd fondul constituit și nerepartizat pe destinațiile legale.	

Scanned with CamScanner

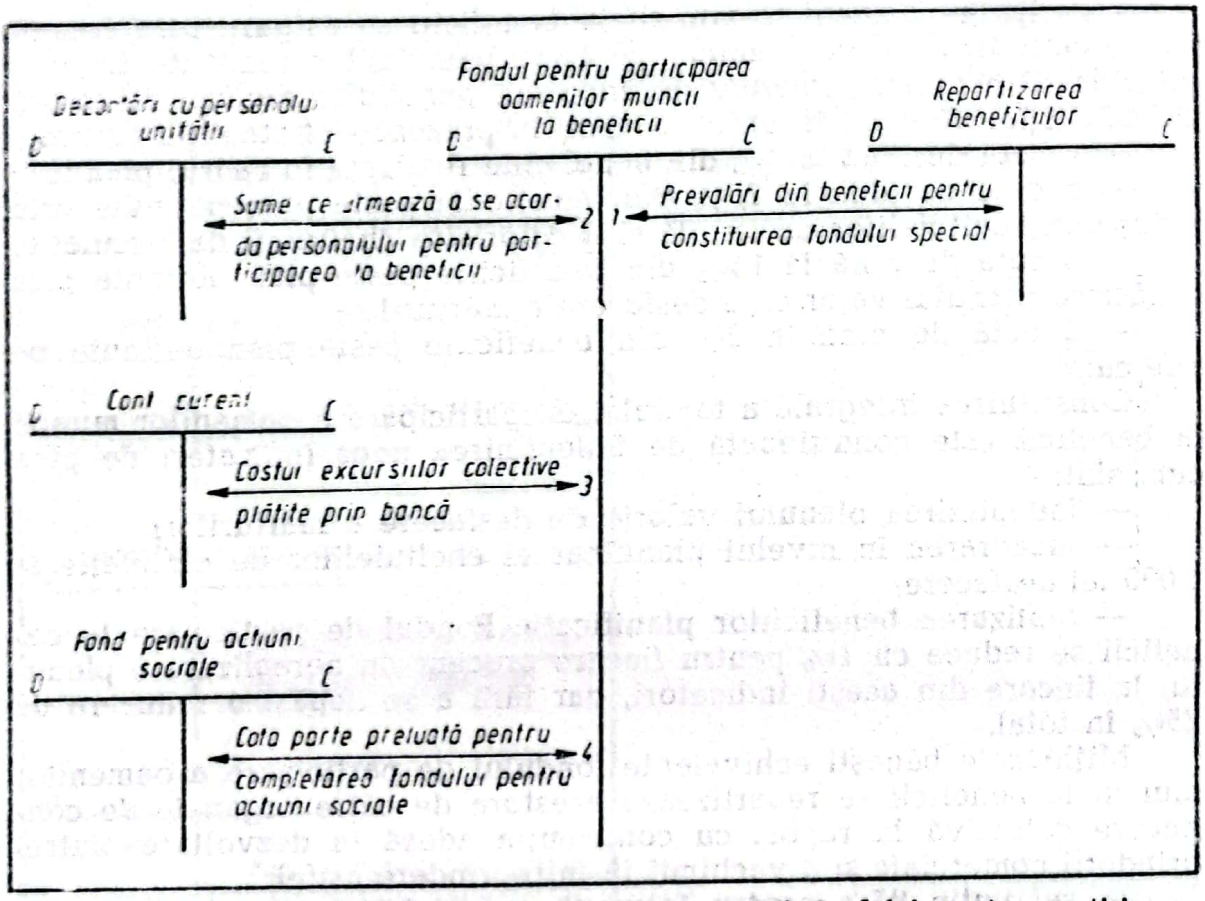


Fig. 13.7. Reflectarea contabilă a constituirii şi consumării fondului pentru participarea oamenilor muncii la beneficii.

economico-financiare de constituire şi consumare a fondului de participare a oamenilor muncii la beneficii se prezintă în figura 13.7.

13.4.3.2.2. *CONTABILITATEA FONDULUI PENTRU ACŢIUNI SOCIALE*

Între alte fonduri proprii speciale, întreprinderile comerciale constituie fondul propriu pentru acţiuni sociale. Introducerea lui în activitatea întreprinderii reprezintă concretizarea uneia din măsurile corespunzătoare politicii partidului şi statului nostru de creştere a ponderii contribuţiei sociale la ridicarea nivelului de trai material şi cultural al oamenilor muncii.

Fondul pentru acţiuni sociale este destinat să finanţeze cheltuielile făcute de întreprindere cu trimiterea la odihnă şi tratament a personalului muncitor, întreţinerea creşelor şi grădiniţelor de copii organizate pe lîngă întreprindere, întreţinerea, funcţionarea şi repararea căminelor muncitoreşti, a dispensarelor medicale etc.

Constituirea fondului special pentru acţiuni sociale are loc pe baza unor surse precizate în actele normative în vigoare cum sînt:

— o parte din beneficiile realizate în cadrul planului în limitele stabilite pentru fiecare acţiune prin bugetul de venituri şi cheltuieli pentru fondul constituit;

— o cotă de pînă la 5% din fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii;

Scanned with CamScanner

— contribuţia în bani a personalului întreprinderii pentru tratament balnear şi trimiteri la odihnă, pentru întreţinerea copiilor la creşe şi grădiniţe ale întreprinderii etc.

Fondul special constituit pe surse de finanţare, disponibilităţile băneşti echivalente cît şi cheltuielile ce urmează a fi efectuate pe seama fondului sînt prevăzute în planul de venituri şi cheltuieli întocmit în acest scop, aprobat de adunarea generală a oamenilor muncii, plan ce face parte din bugetul de venituri şi cheltuieli al întreprinderii.

Evidenţa constituirii şi consumării fondului se realizează prin intermediul contului **715 Fondul pentru acţiuni sociale,** cont de surse proprii speciale, de pasiv. Conţinutul contului se prezintă în tabelul 13.8.

Tabelul 13.8

DEBIT	715 Fondul pentru acţiuni sociale	CREDIT
— Acoperirea la sfîrşitul anului a cheltuielilor efectuate conform prevederilor din BVC pentru: — trimiteri la odihnă şi tratament; — întreţinerea creşelor şi grădiniţelor; — întreţinerea şi funcţionarea dispensarelor medicale.	— Constituirea şi alimentarea fondului din sursele legale: — din beneficiile realizate în cadrul planului; — din cota preluată din fondul pentru participarea oamenilor muncii la beneficii; — din contribuţia în bani a personalului întreprinderii pentru trimiteri la tratament şi odihnă, creşe, grădiniţe etc.	
	Sold creditor: Fond constituit necheltuit echivalent disponibilităţilor existente la bancă.	

Cheltuielile efectuate cu acţiunile sociale ale întreprinderii se evidenţiază cu ajutorul contului **515 Cheltuieli pentru acţiuni sociale.** Acesta este un cont de procese economice, de colectare şi repartizare a cheltuielilor după conţinut, şi de activ, după funcţiune. Specific funcţionării acestui cont este colectarea cheltuielilor cu acţiunile sociale în tot cursul anului şi repartizarea acestora la sfîrşitul anului, cînd sînt acoperite din fondul constituit în acest scop. Conţinutul contului se prezintă în tabelul 13.9.

Tabelul 13.9

DEBIT	515 Cheltuieli pentru acţiuni sociale	CREDIT
— Colectarea cheltuielilor în cursul anului pentru: — bilete de odihnă şi tratament; — regie şi hrană pentru creşe şi grădiniţe; — regie şi cheltuieli pentru cantine; — întreţinerea şi funcţionarea dispensarelor medicale; — întreţinerea, repararea şi alte cheltuieli pentru cămine muncitoreşti; — alte acţiuni sociale	— Cheltuielile repartizate la finele anului asupra fondului pentru acţiuni sociale, în limita acestuia; — diferenţa de cheltuieli care depăşeşte fondul constituit şi se repartizează asupra rezultatelor financiare	
În cursul anului: Sold debitor reprezentînd cheltuieli efectuate şi nerepartizate La finele anului: soldat		

Scanned with CamScanner

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare ocazionate de constituirea și consumarea fondului, colectarea și repartizarea cheltuielilor, încasările și plățile din disponibilul de la bancă pentru acțiuni sociale, se prezintă în fig. 13.8.

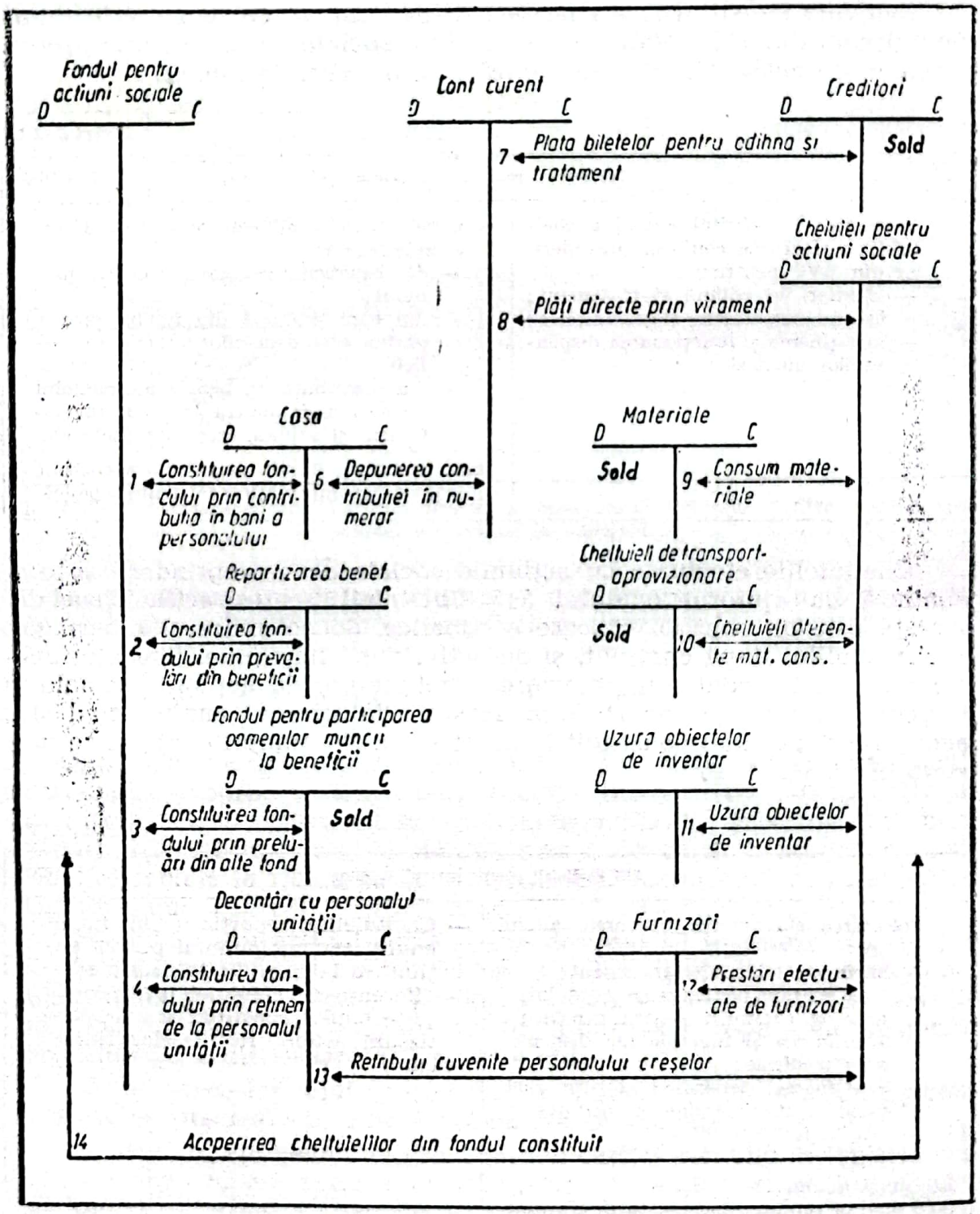


Fig. 13.8. Reflectarea contabilă a operațiilor privind constituirea și consumarea fondului pentru acțiuni sociale.

Scanned with CamScanner

13.4.3.2.3. *CONTABILITATEA FONDULUI PENTRU ACOPERIREA CHELTUIELILOR PRIVIND EVIDENȚA, URMĂRIREA ȘI ÎNCASAREA RATELOR*

Una din formele de vînzare cu amănuntul a mărfurilor, utilizată pe larg în ultimii ani, este vînzarea cu plata în rate, care prezintă o serie de avantaje atît pentru cumpărători cît și pentru întreprinderea comercială cu amănuntul. Dar, în același timp această formă de vînzare dă naștere și unor cheltuieli suplimentare specifice, în afara cheltuielilor de circulație și de regie obișnuite ale întreprinderii comerciale.

Aceste cheltuieli se referă, pe de o parte, la dobînzile ce trebuie plătite băncii pentru creditele pe termen scurt pe care le primește întreprinderea comercială pentru ratele de încasat, iar pe de altă parte, la cheltuielile efectuate de „biroul rate" pentru: consum de materiale, rechizite și imprimate, uzura obiectelor de inventar și amortizarea mijloacelor fixe utilizate, retribuția cuvenită personalului, inclusiv contribuțiile pentru asigurările sociale, cheltuielile de corespondență și deplasări în legătură cu debitorii răi platnici, cheltuielile cu acțiunile de vînzări silite pentru recuperări de creanțe, pierderile datorate unor debitori insolvabili și dispăruți, sumele plătite la stații și centrele de calcul, dacă evidența analitică a debitorilor din rate se execută la asemenea unități etc. Aceste cheltuieli suplimentare generate de sistemul de vînzare cu plata în rate sînt acoperite din veniturile realizate sub forma dobînzii pentru mărfurile vîndute cu plata în rate încasată de la clienți.

Odată cu încasarea dobînzii de la clienți, adică atunci cînd aceasta a devenit un venit efectiv, o parte din valoarea ei este utilizată direct pentru acoperirea cheltuielilor făcute cu plata dobînzii la împrumutul primit de la bancă, iar o altă parte (2%) este destinată constituirii unui fond special, care va fi utilizat pentru acoperirea celorlalte cheltuieli determinate de sistemul de vînzare cu plata în rate.

Contul cu ajutorul căruia se evidențiază veniturile suplimentare generate de dobînda ce se percepe pentru mărfurile vîndute cu plata în rate cît și consumarea acestora pentru acoperirea cheltuielilor ocazionate de acest sistem de vînzare este contul **611 Venituri de realizat** cont de delimitare a veniturilor — după conținut și de pasiv — după funcția contabilă. Conținutul se prezintă în tabelul 13.10.

Tabelul 13.10

DEBIT	611 Venituri de realizat	CREDIT
— Veniturile realizate echivalente dobînzilor încasate, utilizate pentru acoperirea cheltuielilor generate de plata dobînzilor la bancă pentru creditul primit; — Veniturile realizate, echivalente dobînzilor încasate, utilizate pentru constituirea fondului special necesar acoperirii cheltuielilor biroului rate.	— Veniturile de realizat, echivalente dobînzilor de încasat pentru mărfurile vîndute cu plata în rate.	
	Sold creditor: Veniturile de realizat, echivalente dobînzilor neîncasate la mărfurile vîndute cu plata în rate.	

Scanned with CamScanner

Aşa cum s-a arătat. o parte din veniturile realizate. echivalente dobînzilor încasate este utilizată pentru constituirea unui fond special pentru acoperirea cheltuielilor privind evidenţa, urmărirea şi încasarea ratelor. Contul cu ajutorul căruia se evidenţiază existenţa şi mişcarea acestei surse speciale este **719.02 Fond pentru acoperirea cheltuielilor privind evidenţa, urmărirea şi încasarea ratelor.** Conţinutul acestui cont este prezentat în tabelul 13.11. Reflectarea contabilă a operaţiunilor de

Tabelul 13.11

DEBIT	719.02 Fond pentru acoperirea cheltuielilor privind evidenţa, urmărirea şi încasarea ratelor	CREDIT
— Cheltuielile de circulaţie speciale, suplimentare ale biroului rate, acoperite din fond; — Pierderi din neîncasarea ratelor de la debitorii insolvabili şi dispăruţi.	— Constituirea fondului cu partea alocată din dobînda încasată pentru mărfuri vîndute cu plata în rate.	
	Sold creditor: Sursa mijloacelor pentru nevoile biroului rate, neconsumate.	

constituire şi consumare a fondului special pentru acoperirea cheltuielilor privind evidenţa, urmărirea şi încasarea ratelor are loc potrivit schemei redate în figura 13.9.

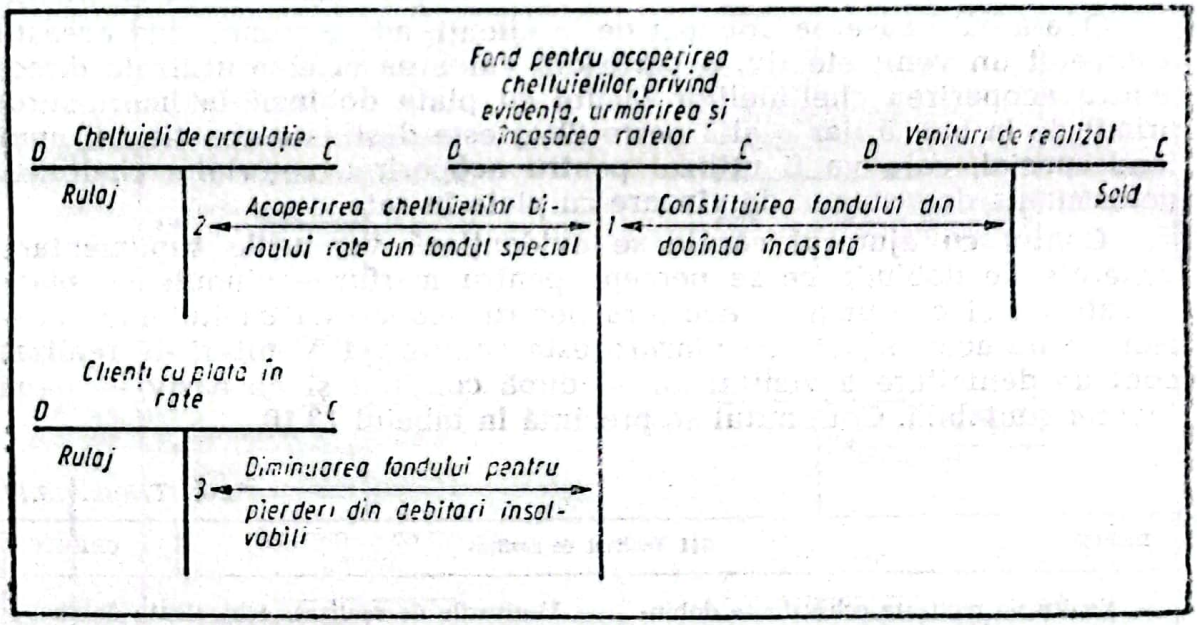


Fig. 13.9. Reprezentarea contabilă a constituirii şi consumării fondului pentru acoperirea cheltuielilor privind evidenţa, urmărirea şi încasarea ratelor.

13.4.3.2.4. *CONTABILITATEA FONDULUI DIN REMIZA ADĂUGATĂ LA NOTA DE PLATĂ*

La întreprinderile de alimentaţie publică, care au unităţi operative cu condiţii de servire deosebită, se practică preţuri de desfacere la consumatori majorate cu o remiză. Remiza se calculează prin aplicarea unor cote procentuale (10—12%) la valoarea fiecărei note de plată.

Scanned with CamScanner

In domeniul surselor, pentru echivalentul mijloacelor băneşti încasate de la consumatori drept remiză, se constituie fondul special din remiza adăugată la nota de plată. Consumarea fondului se face odată cu consumarea mijloacelor pentru plata retribuţiei personalului operativ plătit din remiză (şefi de sală, ospătari, bucătari etc.), pentru acoperirea spargerilor şi lipsurilor de veselă şi tacîmuri neimputabile, respectiv cu uzura acestora etc.

Evidenţa existenţei şi dinamicii acestui fond special se ţine cu ajutorul contului de surse speciale, de pasiv **719.07 Fond din remiza adăugată la nota de plată.** Conţinutul contului rezultă din tabelul 13.12.

Tabelul 13.12

DEBIT	719.07 Fond din remiza adăugată la nota de plată	CREDIT
— Retribuţia acordată personalului operativ de servire; — Alte cheltuieli acoperite din acest fond.	— Constituirea fondului echivalent remizei încasate prin adăugare la nota de plată.	
	Sold creditor: Fond echivalent mijloacelor din remiză necheltuite.	

Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor privind constituirea şi consumarea fondului din remiză este prezentată potrivit schemei din figura 13.10.

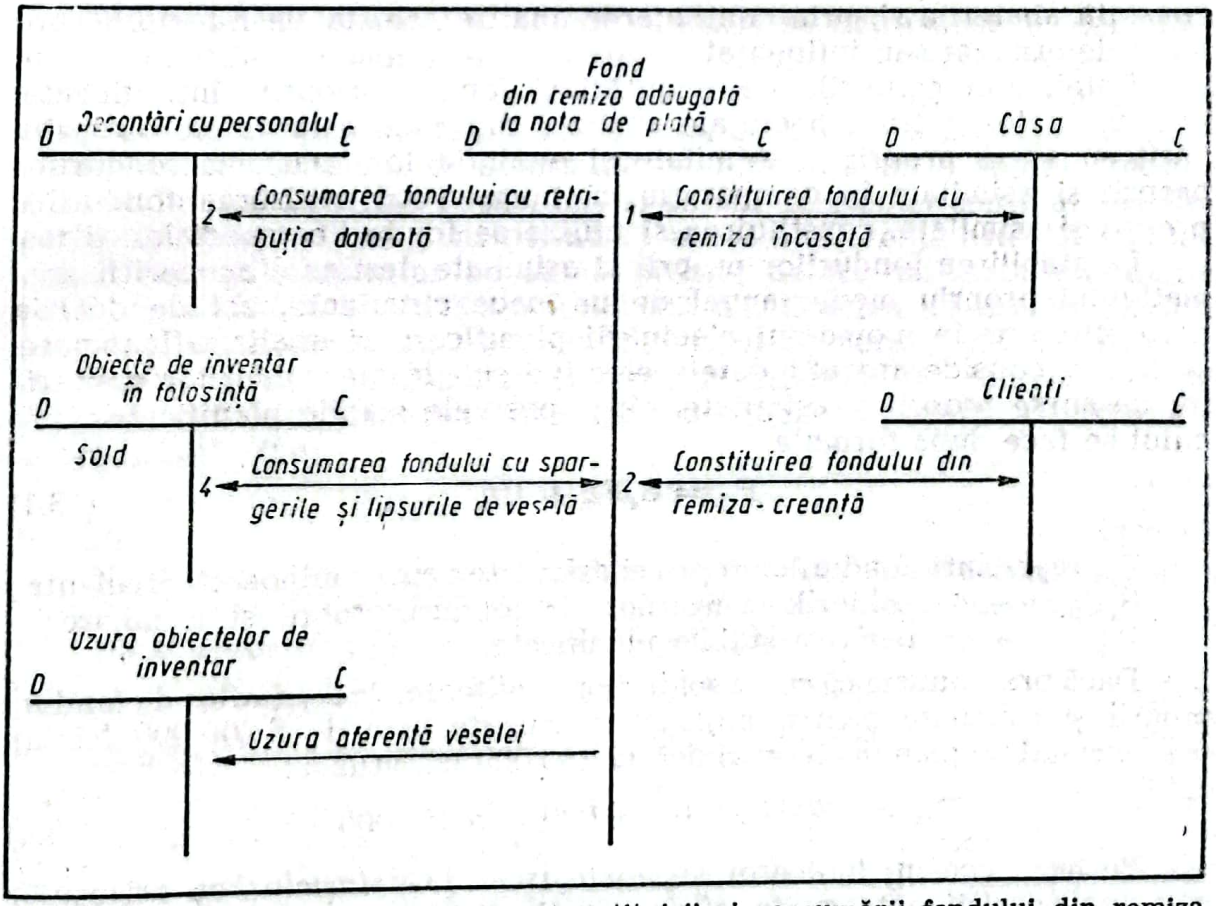


Fig. 13.10. Reprezentarea contabilă a constituirii şi consumării fondului din remiza adăugată la nota de plată.

Scanned with CamScanner

13.5. VALORIFICAREA INFORMAȚIEI CONTABILE PRIVIND FINANȚĂRILE ȘI FONDURILE ÎNTREPRINDERII COMERCIALE

Informația contabilă privind fondurile și finanțările întreprinderii comerciale se valorifică, în special, ca o informație periodică furnizată prin bilanț, care se supune la analize și interpretări pentru a sta la baza luării deciziilor. Ea poate fi folosită însă și la perioade mai scurte, mai ales la sfîrșitul lunilor, pe baza datelor contabile ce figurează ca elemente valorice în conturile de fonduri și finanțări sau pe baza datelor din balanța de verificare.

Analiza, interpretarea și valorificarea informației contabile privind fondurile și finanțările se pot face independent, plasîndu-se în acest caz, în întregime în sfera analizei situației financiare sau poate avea loc în corelație cu alte părți ale analizei, cum sînt analiza cheltuielilor de circulație, analiza rentabilității etc.

Cea mai importantă valorificare a informației contabile privind fondurile și finanțările are loc în cadrul analizei situației financiare. Cu această ocazie se utilizează nu numai datele existente în conturile de fonduri și finanțări ci și date din bugetul de venituri și cheltuieli. În cadrul analizei se operează cu mărimi financiare cum sînt normativul de mijloace circulante, existentul de surse, excedentul și golul de surse nete sau bilanțiere etc. De asemenea, se obțin și date și informații suplimentare, dacă se pun în corelație informațiile contabile privind sursele și cele privind mijloacele ale căror echivalente sînt.

Folosind aceste informații în mărime planificată și efectivă, comparîndu-le între ele, cît și cu informațiile din perioada precedentă se constată abaterile și, prin continuarea analizei, se stabilesc factorii care le-au determinat sau influențat.

Datele din conturile de finanțări și fonduri proprii sînt utilizate, printre altele pentru aspecte ale analizei cum sînt: asigurarea întreprinderii cu surse proprii și asimilate și evoluția lor, mărimea fondurilor proprii și asimilate în comparație cu normativul, utilizarea fondurilor proprii și asimilate, constituirea și utilizarea fondurilor speciale.

La stabilirea fondurilor proprii și asimilate destinate acoperirii normativului propriu mediu anual de mijloace circulante, act de decizie care intervine în momentul efectuării planificării și analizei financiare, se iau în considerare atît datele efective sub forma soldurilor conturilor de surse proprii și asimilate, cît și pasivele stabile planificate. Calculul se face după formula:

$$F_{pa} = S_c F_{pa} + P_{sp} \qquad (13.1)$$

în care:

F_{pa} reprezintă fondurile proprii și asimilate pentru mijloace circulante;
$S_c F_{pa}$ — soldurile conturilor de fonduri proprii și asimilate;
P_{sp} — pasivele stabile planificate.

Dacă presupunem că suma soldurilor creditoare ale conturilor de fonduri proprii și asimilate pentru mijloace circulante este de 5 200 000 lei iar pasivele stabile planificate se ridică la 150 000 lei, atunci:

$$F_{pa} = 5\,200\,000 + 150\,000 = 5\,350\,000 \text{ lei} \qquad (13.2)$$

Pe baza acestui indicator se poate trece la determinarea prisosului sau neacoperirii nete cu fonduri proprii și asimilate în raport cu normativul propriu anual. În acest scop se compară suma fondurilor proprii

Scanned with CamScanner

și asimilate și suma normativului propriu de mijloace circulante. Dacă acestea sînt egale înseamnă că fondurile proprii și asimilate se găsesc în limita planului. Dacă acestea nu sînt egale diferențele apar sub forma neacoperirii sau prisosului net de fonduri proprii și asimilate.

Neacoperirea cu fonduri proprii și asimilate apare atunci cînd:

$$N_a = F_{pa} < N_p \qquad (13.3)$$

în care:

N_a — reprezintă neacoperirea cu fonduri proprii și asimilate;
N_p — normativul propriu al mijloacelor circulante.

De exemplu dacă pentru întreprinderea comercială analizată s-a calculat un normativ propriu al mijloacelor circulante în sumă de 5 600 000 lei și acesta este corelat cu fondurile proprii calculate la (1) atunci:

$$N_a = 5\,350\,000 - 5\,600\,000 = -250\,000 \text{ lei} \qquad (13.4)$$

Prisosul net de fonduri proprii și asimilate apare atunci cînd:

$$P_n = F_{pa} > N_p \qquad (13.5)$$

în care: P_n este prisosul net de fonduri proprii și asimilate.

De exemplu, dacă pentru întreprinderea comercială analizată s-a calculat un normativ propriu al mijloacelor circulante în sumă de 5 000 000 lei și acesta este corelat cu fondurile proprii și asimilate calculate atunci:

$$P_n = 5\,350\,000 - 5\,000\,000 = +350\,000 \text{ lei} \qquad (13.6)$$

Indicatori de analiză cu un alt conținut se obțin dacă în calculele și comparațiile de mai înainte, fondurile proprii și asimilate se determină prin luarea în considerare nu numai a soldurilor conturilor de surse proprii și asimilate ci și a beneficiilor nevărsate și neprelevate temporar. Aceste beneficii se determină ca diferență între soldul creditor al contului **750 Beneficii și pierderi** și soldul debitor al contului **751 Repartizarea beneficiilor.** Considerînd că această diferență este 170 000 lei, atunci întregul potențial de surse proprii pentru mijloace circulante va fi de 5 350 000 + 170 000 = 5 520 000 lei. Comparînd aceste fonduri proprii și asimilate totale conform bilanțului cu normativul de mijloace circulante rezultă neacoperire sau prisos bilanțier de fonduri proprii și asimilate. Neacoperirea bilanțieră de fonduri proprii și asimilate apare atunci cînd:

$$N_b = F_{pab} < N_p \qquad (13.7)$$

în care:

N_b reprezintă neacoperirea bilanțieră de fonduri proprii și asimilate;
F_{pab} — fonduri proprii și asimilate conform bilanțului.

Dacă avem în vedere datele calculate pînă acum, atunci:

$$N_b = 5\,520\,000 - 5\,600\,000 = -80\,000 \text{ lei} \qquad (13.8)$$

Prisosul bilanțier de fonduri proprii și asimilate apare atunci cînd:

$$P_b = F_{pab} > N_p \qquad (13.9)$$

în care, P_b este prisosul bilanțier de fonduri proprii și asimilate:

Dacă avem în vedere datele calculate pînă acum, atunci:

$$P_b = 5\,520\,000 - 5\,000\,000 = +520\,000 \text{ lei} \qquad (13.10)$$

Scanned with CamScanner

Aşa cum s-a arătat, mijloacele circulante ale întreprinderilor comerciale — mărfuri, ambalaje, materiale etc. — sînt acoperite într-o anumită proporţie cu finanţări şi fonduri proprii. În dinamică, raportul iniţial se poate schimba datorită mai multor factori. De aceea, periodic, se analizează corelaţia existentă, adică modul în care au fost utilizate fondurile proprii, cum şi în ce sînt ele materializate.

În acest scop se determină, în primul rînd, partea din totalul fondurilor proprii pentru mijloacele circulante care este utilizată pentru acoperirea mijloacelor băneşti şi a altor active normate, achitate şi necreditate şi apoi prin diferenţă, partea din aceste fonduri destinată acoperirii stocului de mărfuri.

Formula de calcul este:

$$F_{pam} = F_{pa} - (M_b + A_a) \qquad (13.11)$$

în care:

F_{pam} reprezintă fondurile proprii şi asimilate pentru mărfuri;
M_b — mijloace băneşti;
A_a — alte active normate.

De exemplu, dacă se consideră că din totalul fondurilor proprii ale întreprinderii comerciale mijloacele băneşti reprezintă 200 000 lei, iar celelalte active normate reprezintă 310 000 lei, atunci fondurile proprii şi asimilate pentru mărfuri vor fi:

$$F_{pam} = 5\,350\,000 - (200\,000 + 310\,000) = 4\,840\,000 \text{ lei} \qquad (13.12)$$

Această parte a fondurilor proprii pentru mărfuri va fi comparată cu stocurile de mărfuri şi ambalaje conform datelor din conturile de mărfuri şi ambalaje. De asemenea, pe baza mărimii totale a fondurilor utilizate se determină structura surselor de finanţare a stocului de mărfuri şi ambalaje şi ponderea, în cadrul lor, a surselor proprii şi asimilate.

Dacă avem în vedere structura posibilă a surselor de acoperire a stocului de mărfuri, atunci relaţia dintre stocul de mărfuri şi sursele de acoperire se poate scrie:

$$S_m = F_{pam} + C_m + F_m + A_{fm} \qquad (13.13)$$

în care:

S_m este stocul de mărfuri;
C_m — credite bancare pentru stocul de mărfuri;
F_m — datorii faţă de furnizorii pentru mărfuri;
A_{fm} — alte fonduri pentru mărfuri.

Datele din conturile fondurilor speciale nu constituie, în totalitatea lor, un obiectiv al analizei. În legătură cu acestea se urmăreşte în mod distinct mărimea fondului pentru a delimita mijloacele al căror echivalent îl reprezintă. Se analizează din ce surse s-a constituit fiecare fond, sau eventual, ponderea diverselor surse în constituirea sa şi, în ce măsură fondul a fost diminuat pentru scopurile în care s-a constituit. Valorificarea datelor din conturile de fonduri are o extremă importanţă, ea permiţînd în fapt desfăşurarea controlului financiar, moment esenţial în decizia de reglare a întregii activităţi economice a întreprinderii comerciale.

Scanned with CamScanner

14

CONTABILITATEA MIJLOACELOR BĂNEȘTI, A DECONTĂRILOR ȘI A CREDITELOR PENTRU MIJLOACE CIRCULANTE

14.1. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE CASĂ

Operațiile de casă ale întreprinderilor comerciale sînt nemijlocit legate de circulația bănească în economia națională. Conținutul acestor operații este determinat de încasările și plățile în numerar.

Încasările în numerar pot proveni din vînzarea mărfurilor, ridicarea de bani din contul de la bancă, stingerea unor creanțe, remize adăugate la nota de plată, alte încasări.

Plățile în numerar sînt determinate de depunerea în contul de la bancă a banilor încasați din vînzarea mărfurilor și altor mijloace bănești, acordarea de avansuri spre decontare, stingerea unor obligații, plata retribuțiilor, premiilor și a ajutoarelor materiale în cadrul asigurărilor sociale de stat, plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă, efectuarea unor cheltuieli etc.

Întreprinderile comerciale pot păstra zilnic în casieriile lor anumite sume în numerar, ale căror limite sînt fixate de filialele bancare. Sumele care pot rămîne zilnic în casierie reprezintă soldul casei. Numerarul existent în casierie peste soldul casei se depune zilnic în contul de la bancă. Excepții fac mijloacele bănești destinate plății retribuțiilor, premiilor, ajutoarelor materiale etc., care pot fi păstrate în casierie peste soldul casei timp de 3 zile.

Mijloacele bănești intrate în casieria întreprinderii sînt consemnate în diverse documente justificative, în funcție de căile de intrare a numerarului. Astfel, depunerea de către magazine la casieria întreprinderii comerciale a sumelor încasate din vînzarea mărfurilor se face, de regulă, pe bază de monetare, pentru care se întocmește o chitanță de încasare. Numerarul ridicat din contul de la bancă este consemnat în cecul de numerar, întocmit într-un exemplar. Pentru alte încasări în numerar casierul întocmește o chitanță, în două exemplare, din care primul exemplar se înmînează plătitorului, al doilea exemplar rămîne în chitanțier.

Ieșirea mijloacelor bănești din casierie se efectuează pe bază de documente justificative. Astfel, plățile în numerar se pot face pe baza statelor de retribuții, listelor de plată a ajutoarelor sociale, a premiilor, referatelor pentru deplasări în interes de serviciu etc. Depunerile de numerar în contul de la bancă, cu excepția numerarului încasat din vînzări, se consemnează în foaia de vărsămînt cu chitanță, întocmită în două exemplare, din care exemplarul 1 — semnat de unitatea bancară pentru primirea banilor — rămîne la întreprinderea comercială, iar exemplarul 2 — la unitatea bancară.

Numerarul încasat din vînzarea mărfurilor se depune în contul de la bancă pe baza borderoului însoțitor, întocmit în trei exemplare, din

Scanned with CamScanner

care: primul exemplar se introduce în geanta de colectare a numerarului, exemplarul al doilea se înmînează casierului colector al unității bancare, iar ultimul exemplar rămîne la casierie. Eventualele diferențe între suma găsită în geanta de colectare și suma din borderoul însoțitor sînt consemnate de unitatea bancară în procesul-verbal pentru plusuri și minusuri de numerar, din care un exemplar se trimite întreprinderii comerciale.

Evidența operativă a activității de casă este ținută de casier pe baza documentelor justificative, cu ajutorul registrului de casă. În registrul de casă documentele justificative privind intrările de numerar (încasări) sînt înscrise separat de cele referitoare la ieșirile de numerar (plăți), iar la sfîrșitul zilei se stabilește soldul casei. Duplicatul registrului de casă, la care se anexează toate documentele justificative, se predă zilnic serviciului contabilității, iar unicatul rămîne la casierie.

Contabilitatea operațiilor de casă efectuate în întreprinderile comerciale se ține cu ajutorul contului **300 Casa** care, după conținutul economic, face parte din clasa conturilor mijloacelor economice, categoria conturilor mijloacelor circulante bănești, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Conținutul economic al contului CASA este prezentat în tabelul 14.1. Reflectarea în conturi a operațiilor de casă se face după schema din figura 14.1.

Tabelul 14.1

DEBIT	300 Casa	CREDIT
— Numerarul încasat din vînzarea mărfurilor. — Numerarul ridicat de la bancă. — Încasarea unor creanțe. — Alte încasări (remize, amenzi, taxe de garanție etc.).	— Depunerea la bancă a numerarului. — Sumele plătite în numerar ca avansuri spre decontare. — Plata retribuțiilor, a ajutoarelor materiale, a indemnizațiilor pentru concediile de odihnă, a premiilor etc.	
Soldul debitor reflectă numerarul existent în casierie.		

14.2. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR PENTRU APROVIZIONĂRI ȘI VÎNZĂRI DE MĂRFURI

Decontările între întreprinderi sînt efectuate prin intermediul unităților Băncii Naționale, ca centru de decontare al economiei naționale, din disponibilitățile bănești existente în conturile deschise la unitățile bancare și din credite.

Decontările fără numerar între întreprinderi au la bază următoarele principii: efectuarea decontărilor numai prin cont pentru sumele ce depășesc 5 000 lei; efectuarea plăților numai după livrarea mărfurilor de către furnizor și recepționarea lor de către cumpărător; efectuarea decontărilor fără numerar numai pe baza consimțămîntului cumpărătorului de a plăti obligațiile, la cerere, pe baza documentelor de decontare ale furnizorului sau din proprie inițiativă; asigurarea unui echilibru permanent între plăți și încasări.

Scanned with CamScanner

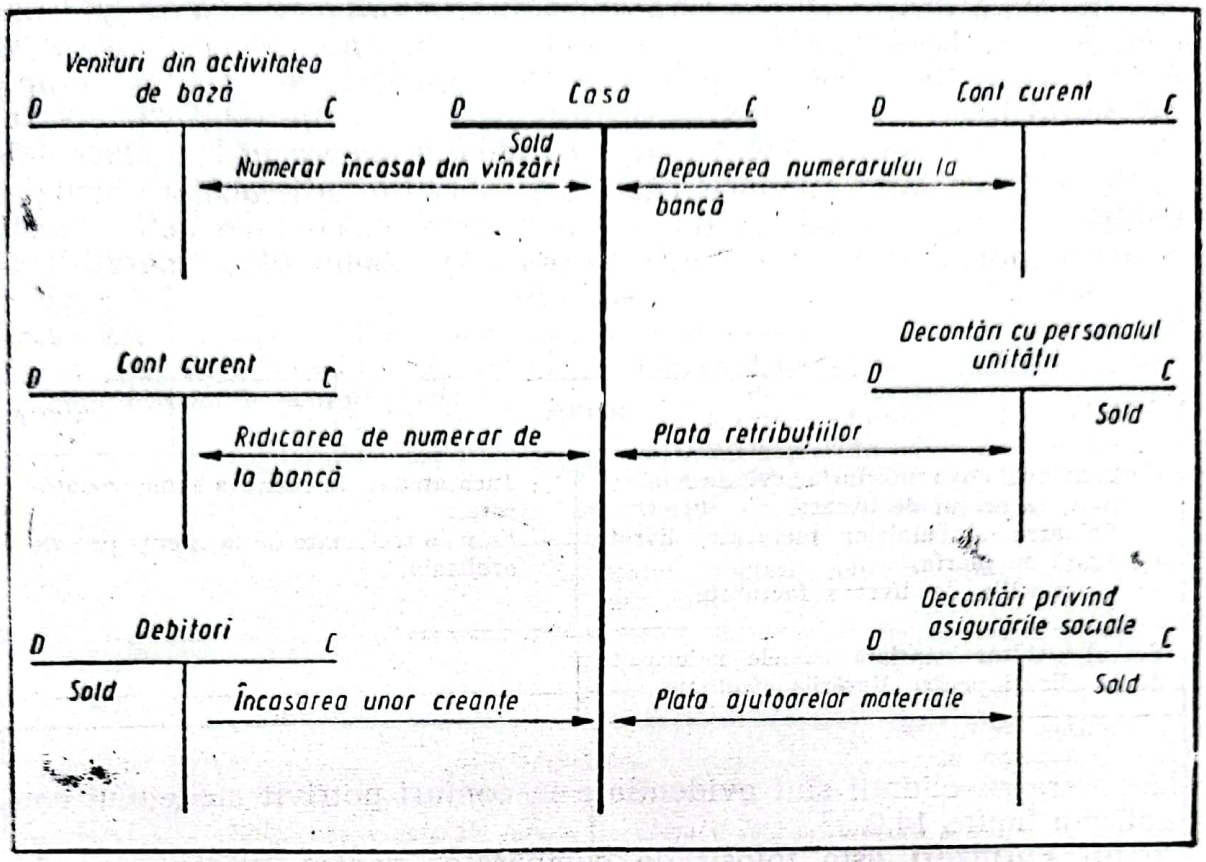


Fig. 14.1. Reprezentarea contabilă a unor operații de casă.

Formele de decontare folosite în relațiile de plăți dintre întreprinderi sînt: acceptarea și acreditivul.

În cazul decontărilor prin acceptare se pot folosi ca instrumente de decontare: dispoziția de încasare cu factură, dispoziția de plată cu factură și cecul de decontare din carnete cu sau fără limită de sumă.

Întreprinderile comerciale folosesc, de preferință, pentru decontarea mărfurilor livrate forma de decontare prin acceptare, iar ca instrument principal de decontare — dispoziția de încasare cu factură.

La primirea originalului facturii și a dispoziției de încasare prin filiala băncii la care are contul deschis, cumpărătorul are latitudinea ca în termenele legale să accepte, să amîne sau să refuze plata.

Amînarea plății poate fi prelungită pînă la 20 de zile lucrătoare, în situația neprimirii mărfurilor sau în cazul în care acestea se găsesc în curs de verificare ori recepție, în cadrul termenului prevăzut prin dispoziții legale.

Refuzul de plată a facturii poate fi integral sau parțial. Refuzul de plată a documentelor de decontare are loc în cazurile în care mărfurile furnizate nu constituie obiectul unui contract sau nu au fost primite pînă la expirarea termenului de acceptare, clauzele contractuale nu au fost respectate, suma pretinsă nu este datorată sau a fost stabilită în mod eronat, prețurile pe baza cărora s-a stabilit suma de plată sînt mai mari decît cele legale.

În cazul refuzării plății cumpărătorul comunică băncii pe exemplarul 3 al dispoziției de încasare, pe lîngă alte date, suma refuzată și motivele pe care se întemeiază refuzul de plată al documentelor de decontare.

Scanned with CamScanner

Dacă furnizorul şi cumpărătorul sînt întreprinderi comerciale, decontările prin acceptare se reflectă în contabilitatea furnizorului în contul **400 Clienţi,** iar în contabilitatea cumpărătorului — în contul **410 Furnizori.**

Contul **Clienţi,** face parte după conţinutul economic, din clasa conturilor mijloacelor economice, categoria conturilor mijloacelor circulante în decontare, iar după funcţia contabilă este un cont de activ. Conţinutul economic al acestui cont este redat în tabelul 14.2. Operaţiile de

Tab elul 14.2

DEBIT	400 Clienţi	CREDIT
— Contravaloarea mărfurilor vîndute clienţilor, la preţul de livrare. — Valoarea ambalajelor facturate, livrate odată cu marfa. — Cheltuielile de livrare facturate.	— Încasarea de la clienţi a sumelor datorate. — Sumele reclamate de la clienţi pe cale arbitrală.	
Soldul debitor exprimă sumele neîncasate de la clienţi pentru livrările efectuate.		

decontare cu clienţii sînt evidenţiate în conturi potrivit modelului contabil din figura 14.2.

Contul **Furnizori** este folosit de cumpărător pentru evidenţierea decontărilor cu întreprinderile furnizoare privind mărfurile şi ambalajele

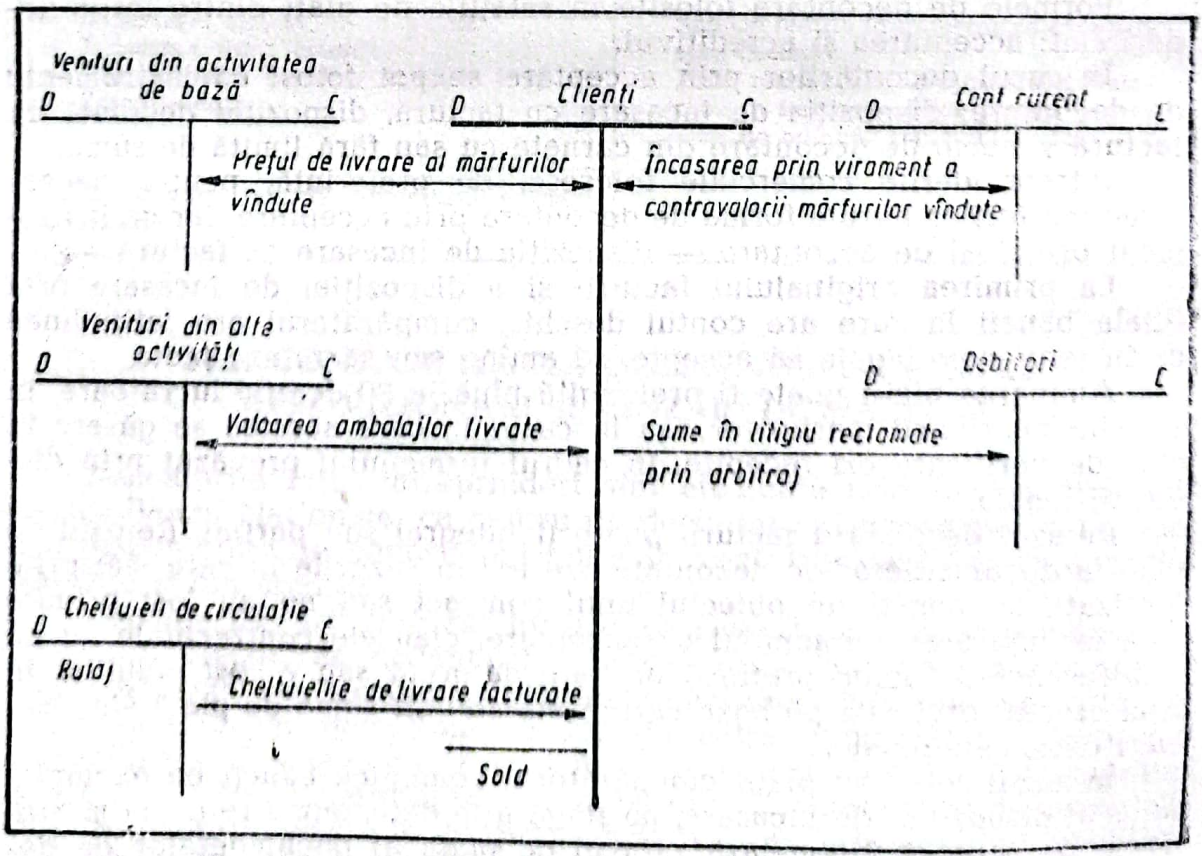


Fig. 14.2. Reprezentarea contabilă a decontărilor cu clienţii.

Scanned with CamScanner

achiziționate; după conținutul economic face parte din clasa conturilor surselor economice, grupa conturilor de surse împrumutate, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv. Conținutul economic al acestui cont este prezentat în tabelul 14.3. Reflectarea contabilă a decontărilor cu furnizorii se face după modelul din figura 14.3.

Tabelul 14.3

DEBIT	410 Furnizori	CREDIT
— Plata sumelor datorate furnizorilor pentru livrări de mărfuri și ambalaje.	— Sumele datorate pentru mărfurile cumpărate de la furnizori. — Sumele cuvenite furnizorilor pentru ambalajele primite odată cu marfa. — Sumele datorate furnizorilor pentru cheltuielile de livrare facturate.	
	Soldul creditor reflectă sumele datorate furnizorilor.	

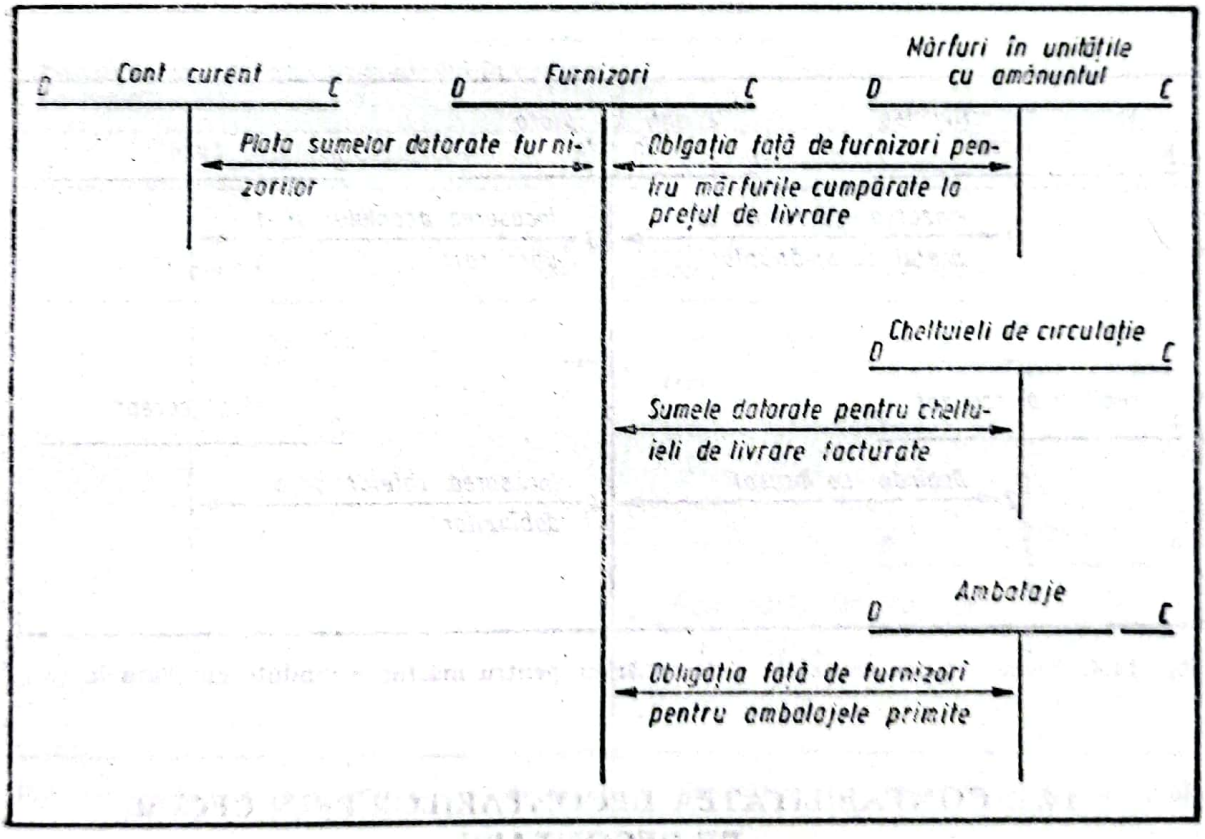


Fig. 14.3. Reprezentarea contabilă a operațiilor de decontare cu furnizorii.

Întreprinderile comerciale care vînd mărfuri cu plata în rate mai efectuează decontări cu cumpărătorii pentru contravaloarea acestor mărfuri și dobînda cuvenită. Decontările se efectuează atît în numerar, cît și prin virament, pentru sumele primite de la întreprinderile unde lucrează cumpărătorii.

Decontările pentru mărfurile vîndute cu plata în rate se reflectă în contul **401 Clienți cu plata în rate;** după conținutul economic face

Scanned with CamScanner

parte din clasa conturilor mijloacelor economice, categoria conturilor mijloacelor circulante în decontare, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Conținutul economic al acestui cont este arătat în tabelul 14.4. Operațiile de decontare legate de vînzarea mărfurilor cu plata în rate sînt reflectate în conturi după modelul indicat în figura 14.4.

Tabelul 14.4

DEBIT	401 Clienți cu plata în rate	CREDIT
— Valoarea mărfurilor vîndute cu plata în rate, exprimată la prețul cu amănuntul. — Dobînda datorată de cumpărători.		— Acontul încasat la vînzarea mărfurilor. — Ratele încasate în numerar sau prin virament. — Dobînda încasată. — Ratele care nu mai pot fi încasate și dobînda aferentă lor.
Soldul debitor reprezintă contravaloarea ratelor și a dobînzii datorate de cumpărători.		

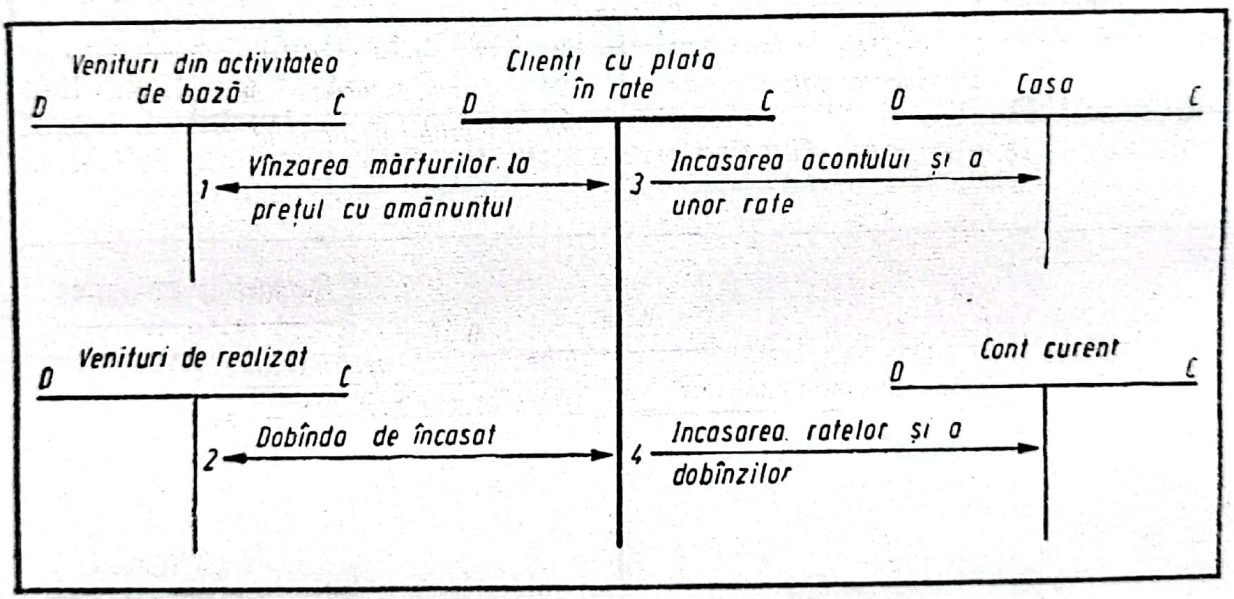


Fig. 14.4. Reprezentarea contabilă a decontărilor pentru mărfurile vîndute cu plata în rate.

14.3. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR PRIN CECURI DE DECONTARE

Pentru decontarea cheltuielilor efectuate cu transportul mărfurilor și a contravalorii mărfurilor cumpărate din fondul pieții pentru nevoi gospodărești, întreprinderile comerciale pot folosi carnete de cecuri — cu sau fără limită de sumă — procurate de la filialele bancare.

Carnetele de cecuri cu limită de sumă se procură prin emiterea unor dispoziții de plată, în 3 exemplare, din care exemplarele 1 și 2 rămîn la banca finanțatoare, iar exemplarul 3 se depune la serviciul

Scanned with CamScanner

contabilității. Limita minimă a unui carnet de cecuri este de 2 500 lei, suma stabilindu-se în funcție de nevoile pe o perioadă de 30 de zile.

Soldurile rămase neutilizate se restituie titularilor, dacă nu sînt folosite pentru suplimentare sau eliberarea unui alt carnet.

Contabilitatea carnetelor de cecuri cu limită de sumă se ține cu ajutorul contului **390 Carnete de cecuri cu limită de sumă**; după conținutul economic, face parte din clasa conturilor mijloacelor economice, categoria conturilor mijloacelor circulante bănești, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Conținutul economic al acestui cont este redat în tabelul 14.5. Operațiile efectuate cu cecuri de decontare se evidențiază în conturi după modelul contabil prezentat în figura 14.5.

Tabelul 14.5

DEBIT	390 Carnete de cecuri cu limită de sumă	CREDIT
— Disponibilul în carnetele de cecuri, procurate de la unitatea bancară.	— Plățile efectuate cu cecuri de decontare, pentru transportul mărfurilor. — Plățile efectuate cu cecuri de decontare, pentru mărfuri procurate din fondul pieții.	
Soldul debitor reflectă disponibilul în carnete de cecuri		

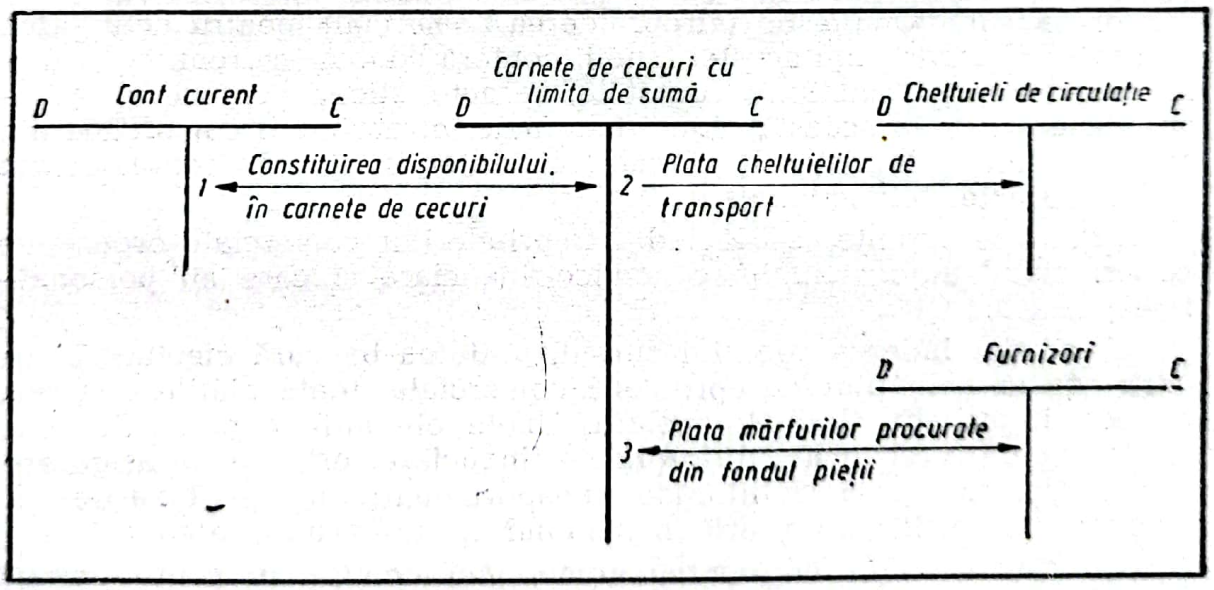


Fig. 14.5. Reprezentarea contabilă a decontărilor din carnete de cecuri cu limită de sumă.

Carnetele de cecuri fără limită de sumă se procură de întreprinderea comercială de la unitatea bancară finanțatoare pe baza unei cereri. Aceste carnete se eliberează numai întreprinderilor comerciale care beneficiază de credite pentru plata aprovizionărilor și a cheltuielilor de circulație și care au posibilități continue de plată. Plățile din carnetele de cecuri fără limită de sumă se fac prin contul curent, deoarece nu se utilizează un cont distinct.

Carnetele de cecuri fără limită de sumă procurate de întreprindere nu afectează disponibilitățile din conturile de la bancă. Ele nu se înre-

Scanned with CamScanner

gistrează în contabilitate, ci se ţine numai o evidenţă operativă a lor. La efectuarea plăţilor cu cecuri din carnete fără limită de sumă se debitează conturile care reflectă cheltuielile de circulaţie, pentru cheltuielile de transport, sau contul **Cheltuieli de transport-aprovizionare,** pentru cheltuielile aferente mărfurile cumpărate din fondul pieţii, prin creditul contului **Cont curent.**

14.4. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR PRIN CONTUL CURENT

Contul curent reflectă relaţiile băneşti dintre întreprinderea comercială şi unitatea bancară finanţatoare care, efectuînd permanent diferite operaţii de decontare, convin ca soldul să fie exigibil la sfîrşitul lunii. În practica comercială, pe plan mondial, se cunosc două tipuri de cont curent: cont curent cu dobîndă reciprocă şi cont curent cu dobîndă nereciprocă. La contul curent cu dobîndă reciprocă, indiferent de natura soldului, debitor sau creditor, se calculează aceeaşi cotă de dobîndă. În cazul contului curent cu dobîndă nereciprocă, folosit în ţara noastră, la disponibilităţile băneşti se calculează o cotă mai mică de dobîndă, iar la credite o cotă mai mare.

Contul curent îndeplineşte două funcţii diametral opuse: o funcţie de reflectare a creditelor primite şi o funcţie de reflectare a disponibilităţilor băneşti. Funcţia dominantă este funcţia de reflectare a creditelor bancare primite de întreprinderea comercială pentru activitatea de bază. Preponderenţa acestei funcţii conferă contului curent, din punctul de vedere al funcţiunii contabile, caracteristicile conturilor de pasiv. Excepţie de la această regulă fac unele întreprinderi comerciale din afara sistemului Ministerului Comerţului Interior, la care contul curent are un caracter bifuncţional.

Conturile curente se deschid întreprinderilor comerciale organizate pe principiul autogestiunii economico-financiare şi care au personalitate juridică.

După deschiderea contului curent, unitatea bancară efectuează, pe baza consimţămîntului întreprinderii comerciale, toate plăţile generate de activitatea economico-financiară. Unele obligaţii, cum ar fi: veniturile bugetare reclamate de organele financiare, primele de asigurare, sumele datorate organizaţiilor de transport pentru locaţii, taxe de magazinaj etc. pot fi plătite fără consimţămîntul titularului de cont.

La rîndul ei, întreprinderea comercială depune în contul curent mijloacele băneşti provenite din vînzarea mărfurilor şi a ambalajelor, din alte activităţi şi din operaţiuni diverse.

La sfîrşitul lunii, dacă plăţile efectuate de unitatea bancară depăşesc sumele depuse în contul curent de întreprinderea comercială, diferenţa va reprezenta creditul primit, iar în situaţia inversă — disponibilităţile băneşti existente în contul curent,

Contabilitatea operaţiilor băneşti efectuate prin contul curent este organizată cu ajutorul contului **340 Cont curent;** după conţinutul economic face parte din clasa conturilor surselor economice, grupa conturilor de surse împrumutate, iar după funcţia contabilă este un cont de pasiv. Conţinutul economic al acestui cont este prezentat

Scanned with CamScanner

Tabelul 14.6

DEBIT	340 Cont curent	CREDIT
— Depunerea sumelor încasate din vînzarea mărfurilor şi ambalajelor. — Încasarea ratelor şi a dobînzilor aferente lor şi a diferenţelor din reducerea preţurilor. — Sumele aferente creditelor primite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate. — Trecerea la împrumuturi restante a minusului de garanţie. — Alte încasări.		— Plata facturilor pentru mărfuri şi alte mijloace circulante materiale, achiziţionate la preţul de livrare. — Plata cheltuielilor de circulaţie. — Vărsarea prisosului de mijloace circulante, a impozitului pe circulaţia mărfurilor, a beneficiilor şi a diferenţelor din majorarea preţurilor. — Rambursarea împrumuturilor pentru mărfuri vîndute cu plata în rate şi a împrumuturilor restante. — Primirea de credite pentru plusul de garanţie. — Alte plăţi.
		Soldul creditor exprimă, după verificarea lunară a garanţiei creditelor, volumul împrumuturilor pentru acoperirea mijloacelor circulante.

în tabelul 14.6. Reflectarea în conturi a principalelor operaţii băneşti efectuate prin contul curent are loc după modelul contabil din figura 14.6.

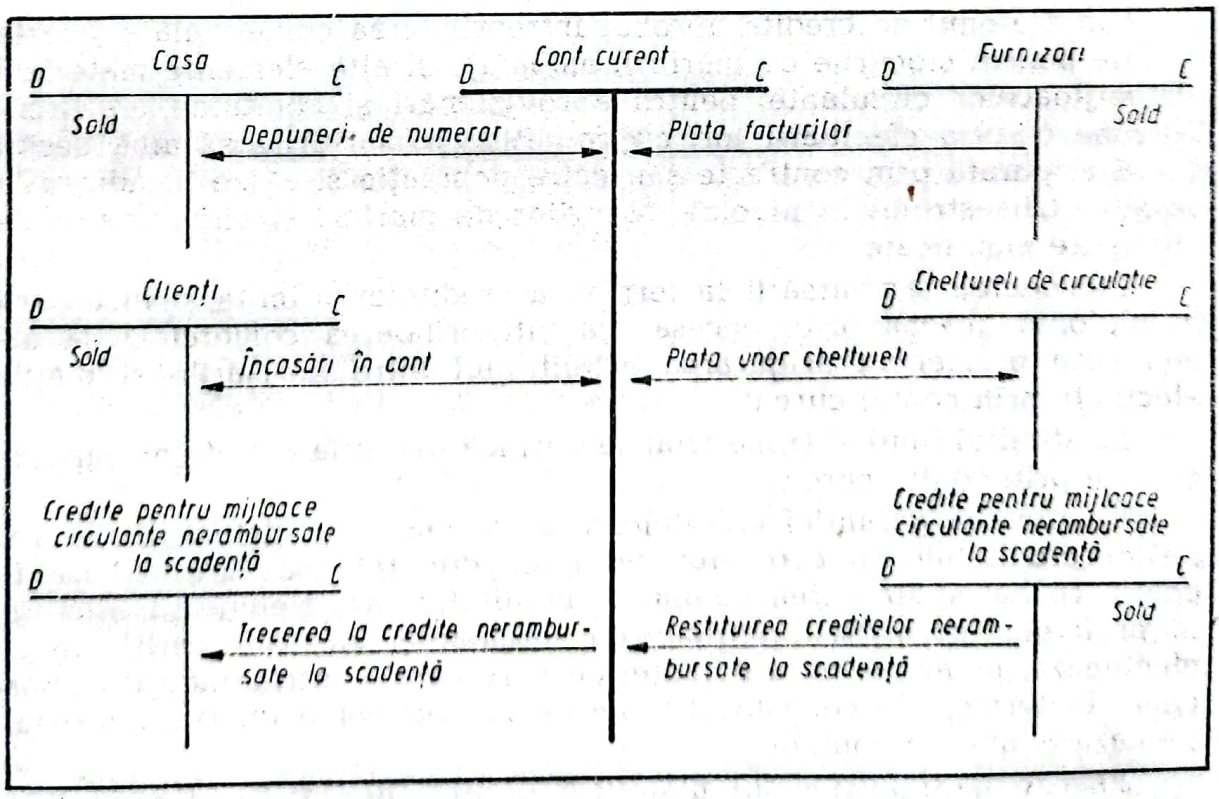


Fig. 14.6. Reprezentarea contabilă a unor operaţii băneşti efectuate prin contul curent.

Scanned with CamScanner

Întreprinderea comercială efectuează plăţile privind activitatea economică în cea mai mare parte pe seama creditelor bancare primite prin contul curent. Pentru primirea de credite, întreprinderea întocmeşte o cerere de planificare a creditelor care constituie o anexă la bugetul de venituri şi cheltuieli. Această cerere se întocmeşte trimestrial cu 45 de zile înainte de începerea trimestrului de plan.

Volumul creditelor pentru sfîrşitul trimestrului se determină ca diferenţă între necesarul total de mijloace circulante şi fondul mijloacelor circulante, pasivele stabile şi alte resurse atrase (soldurile conturilor **Venituri anticipate, Venituri de realizat, Fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii, Alte fonduri** etc. diminuate cu soldurile conturilor, **Casa, Carnete de cecuri cu limită de sumă, Alte valori** etc.).

După aprobarea planului de credite trimestrial unitatea bancară comunică întreprinderii plafonul de credite la care are dreptul. Plafonul de credite împreună cu necesarul de mijloace circulante şi sursele lor de finanţare sînt considerate limite obligatorii în care întreprinderea trebuie să se încadreze. Nerespectarea acestor limite determină luarea unor măsuri economico-financiare menite să ducă la redresarea activităţii întreprinderii comerciale. Plafonul de credite aprobat poate fi suplimentat în cazul unor sarcini noi de plan şi depăşiri de plan sau micşorat în situaţia în care întreprinderea comercială are surse proprii şi atrase peste plan pentru finanţarea mijloacelor circulante.

Pe baza comunicării unităţii bancare, întreprinderea comercială defalcă necesarul de mijloace circulante, sursele de acoperire a acestora şi plafonul de credite pentru sfîrşitul fiecărei luni a trimestrului. Pentru sfîrşitul lunilor volumul creditelor poate fi diferit de cel de la sfîrşitul trimestrului, în funcţie de necesarul de mijloace circulante şi de sursele lor de acoperire planificate pentru fiecare lună.

Din plafonul de credite aprobat întreprinderea comercială primeşte credite pentru stocurile de mărfuri, ambalaje şi alte elemente materiale ale mijloacelor circulante, pentru aprovizionări şi cheltuieli de circulaţie pe măsura efectuării lor, cu condiţia ca mărfurile să aibă desfacerea asigurată prin contracte sau către populaţie şi să se încadreze la sfîrşitul trimestrului în nivelul stocurilor de mărfuri şi cheltuielilor de circulaţie planificate.

În vederea rambursării la termen a creditelor primite şi încadrării în plafonul aprobat este necesar ca întreprinderea comercială să urmărească permanent asigurarea echilibrului între încasările şi plăţile efectuate prin contul curent.

La sfîrşitul lunii şi trimestrial se verifică garanţia creditelor bancare primite prin contul curent.

Verificarea garanţiei creditelor are ca obiective: determinarea valorilor creditabile cu care sînt garantate creditele bancare rămase în contul curent şi stabilirea volumului creditului care trebuie să acopere, în principiu, normativul mijloacelor circulante. Această verificare se efectuează, lunar, pe baza balanţei de verificare a întreprinderii comerciale, în termen de cel mult 10 zile de la depunerea ei, şi trimestrial, pe baza bilanţului contabil.

La compararea stocului planificat cu cel realizat la sfîrşitul lunii pentru care se face verificarea garanţiei, dacă se constată depăşiri ale

Scanned with CamScanner

stocului planificat creditele aferente lor sînt trecute în situaţia de calcul a garanţiei creditelor, de unde prin minusul de garanţie apar la credite nerambursate la scadenţă.

Determinarea valorilor cu care sînt garantate creditele bancare rămase în contul curent se face în situaţia garanţiei creditelor. Valorile creditabile se determină ca diferenţă între suma mijloacelor circulante incluse în calcul (mărfuri, ambalaje şi alte mijloace circulante materiale, evaluate la costul efectiv, livrările curente neîncasate, mijloacele băneşti etc.) şi suma fondurilor proprii, atrase şi a altor mijloace excluse din garanţie (necesarul mijloacelor circulante acoperite cu fonduri proprii, sursele atrase, beneficiile nevărsate şi neprelevate, mărfurile refuzate de clienţi, imobilizările în mijloace circulante materiale, depăşirea stocului planificat de mărfuri la sfîrşitul lunii etc.).

Stabilirea volumului creditului care trebuie să acopere, în principiu, normativul mijloacelor circulante se face prin compararea valorilor creditabile rezultate din calcul cu soldul creditor al contului curent, pentru a se vedea dacă ele acoperă sau nu soldul acestuia. În situaţia în care valorile creditabile sînt mai mari decît soldul contului curent rezultă plus de garanţie, iar în situaţia inversă minus de garanţie. Pentru plusul de garanţie întreprinderea comercială primeşte credite prin contul curent, care sînt folosite la restituirea creditelor nerambursate la scadenţă.

În situaţia în care rezultă minus de garanţie, acesta se înregistrează la credite nerambursate la scadenţă. După înregistrarea plusului sau a minusului de garanţie, soldul creditor al contului curent va exprima, în principiu, volumul creditului pentru acoperirea mijloacelor circulante.

STUDIUL DE CAZ nr. 1 — Stabilirea volumului creditelor în condiţiile plusului de garanţie.

ENUNŢUL CAZULUI: Stocul de mărfuri al unei întreprinderi comerciale, la sfîrşitul trimestrului, este de 120 U.V., iar stocul altor mijloace circulante de 50 U.V.; normativul propriu de mijloace circulante finanţat cu surse proprii este de 85 U.V.; soldul creditor al contului curent este de 70 U.V.

Verificarea garanţiei creditelor se va efectua astfel:

— se determină valorile creditabile:

$$(120 + 50) - 85 = 85 \text{ U.V.};$$

— se stabileşte diferenţa între valorile creditabile şi soldul creditor al contului curent:

$$85 - 70 = + 15 \text{ U.V.}$$

Diferenţa de 15 U.V. reprezintă plus de garanţie şi se foloseşte la restituirea creditelor nerambursate la scadenţă.

Scanned with CamScanner

Reflectarea în conturi a plusului de garanție se face după schema din figura 14.7.

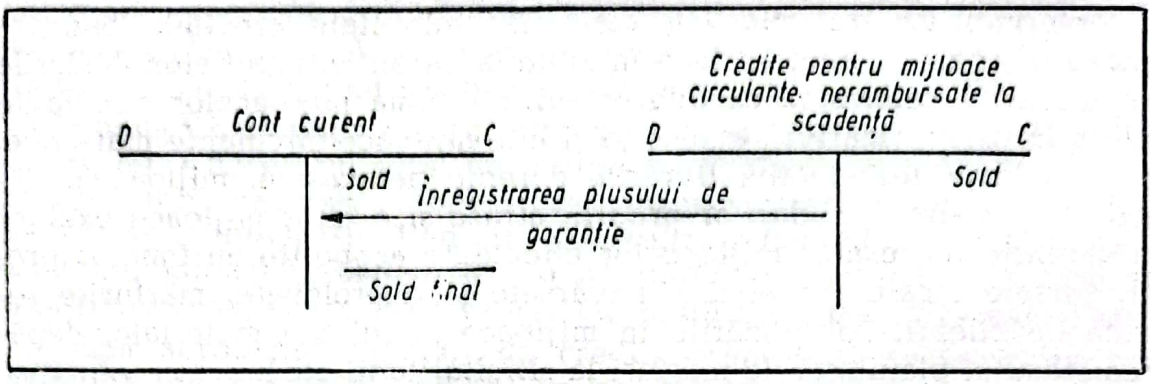


Fig. 14.7. Reprezentarea contabilă a plusului de garanție.

Prin reflectarea în conturi a plusului de garanție, volumul creditului pentru acoperirea mijloacelor circulante va fi obținut prin creșterea soldului creditor al contului curent de la 70 U.V. la 85 U.V.

STUDIUL DE CAZ nr. 2 — Stabilirea volumului creditelor în condițiile minusului de garanție.

ENUNȚUL CAZULUI: Stocul planificat de mărfuri al unei întreprinderi comerciale, la sfîrșitul trimestrului, este de 100 U.V., iar stocul efectiv de 120 U.V.; depășirea stocului de 20 U.V.; normativul propriu de mijloace circulante acoperit cu fonduri proprii este de 50 U.V.; soldul creditor al contului curent este de 70 U.V.

Verificarea garanției creditelor se va face astfel:

— se stabilesc valorile creditabile:

$$120 - (50 + 20) = 50 \text{ U.V.}$$

— se determină diferența între valorile creditabile și soldul creditor al contului curent:

$$50 - 70 = -20 \text{ U.V.}$$

Diferența de 20 U.V. reprezintă minus de garanție și se trece la credite nerambursate la scadență.

Minusul de garanție se reflectă în conturi potrivit schemei din figura 14.8.

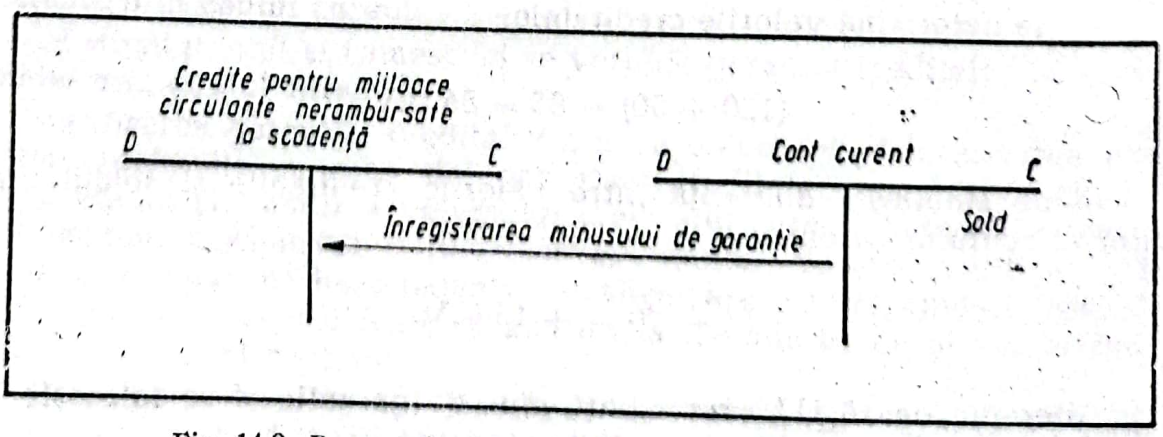


Fig. 14.8. Reprezentarea contabilă a minusului de garanție.

Scanned with CamScanner

După înregistrarea minusului de garanţie, volumul creditului va ti obţinut prin reducerea soldului creditor al contului curent de la 70 U.V. la 50 U.V.

14.5. CONTABILITATEA CREDITELOR PENTRU MĂRFURI VÎNDUTE CU PLATA ÎN RATE

Întreprinderile comerciale cu amănuntul pentru produse nealimentare vînd unele mărfuri cu plata în rate. În această situaţie întreprinderea comercială nu poate rambursa creditele primite pentru aprovizionări de mărfuri la nivelul desfacerii realizate. În consecinţă, soldul contului curent nu va reflecta în mod corespunzător cota de participare a creditului bancar la finanţarea activităţii întreprinderii comerciale, aceasta fiind mai mare la vînzarea mărfurilor cu plata în rate şi mai mică la încasarea ratelor.

Pentru a menţine cota de participare a creditului bancar la finanţarea activităţii comerciale în limitele stabilite, întreprinderile comerciale cu amănuntul primesc credite egale cu suma ratelor scadente de încasat, reprezentînd o parte a preţului de cumpărare al mărfurilor vîndute. Aceste credite sînt incluse în cererea de planificare a creditelor.

Contabilitatea acestor credite se ţine cu ajutorul contului **800 Credite pentru mijloace circulante** analitic **800.07 Credite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate;** după conţinutul economic, face parte din clasa conturilor surselor economice, grupa conturilor de surse împrumutate, iar după funcţia contabilă este un cont de pasiv. Conţinutul economic al acestui cont este redat în tabelul 14.7.

Tabelul 14.7

DEBIT	800.07 Împrumuturi pentru mărfuri vîndute cu plata în rate	CREDIT
— Rambursarea creditelor aferente ratelor încasate.	— Valoarea creditelor primite pentru ratele scadente de încasat.	
	Soldul creditor reflectă volumul împrumutului primit pentru mărfurile vîndute cu plata în rate.	

Înregistrările contabile privind primirea şi rambursarea creditelor pentru mărfurile vîndute cu plata în rate în contul menţionat se fac numai la finele lunii. În cursul lunii, toate operaţiile economice determinate de vînzarea mărfurilor cu plata în rate se efectuează prin intermediul contului curent.

Primirea şi rambursarea creditelor pentru mărfurile vîndute cu plata în rate se face pe baza datelor contabile din bilanţ sau din balanţa de verificare. În principiu, întreprinderea comercială are dreptul la un credit egal cu soldul debitor al contului **Clienţi cu plata în rate.** În debitul acestui cont se înregistrează însă, pe lîngă suma ratelor de încasat, şi dobînda datorată de clienţi asupra acestor rate. Întrucît dobînda asupra ratelor constituie un venit realizabil, banca nu acordă credite pentru această dobîndă. În consecinţă, dobînda datorată de cum-

Scanned with CamScanner

părători asupra ratelor și reflectată în creditul contului **Venituri de realizat** se scade din soldul debitor al contului **Clienți cu plata în rate.** De asemenea, din soldul debitor al acestui cont se mai scade suma ratelor neîncasate în termen, pentru care banca nu acordă credite. După aceste operații soldul debitor rectificat al contului **Clienți cu plata în rate** va exprima suma ratelor de încasat, pentru care întreprinderea comercială primește credite bancare. Acest sold se compară cu soldul creditor al contului analitic **Credite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate,** pentru a se vedea în ce măsură creditele primite acoperă ratele de încasat.

Din compararea datelor celor două conturi se pot stabili următoarele:

1) Soldul debitor rectificat al contului **Clienți cu plata în rate** să fie mai mare decît soldul creditor al contului analitic **Credite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate.** În consecință, pentru diferență întreprinderea primește credite, care se înregistrează în debitul contului **Cont curent** și în creditul contului **Credite pentru mijloace circulante,** analitic **Credite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate.**

2) Soldul debitor rectificat al contului **Clienți cu plata în rate** să fie mai mic decît soldul creditor al contului analitic **Credite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate.** Pentru aducerea volumului creditului primit la nivelul ratelor scadente de încasat, se debitează cu diferența respectivă contul **Credite pentru mijloace circulante,** analitic **Credite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate** și se creditează contul **Cont curent.**

În exemplificările care urmează, în tabelele 14.8 și 14.9 pentru facilitarea înțelegerii sensului economic al primirii și rambursării creditelor pentru ratele scadente de încasat, se face legătura între indicatorii economici, contul curent și creditele pentru mărfurile vîndute cu plata în rate. De asemenea, se presupune o situație inițială fără credite primite pentru ratele de încasat.

Exemplul 1. O întreprindere comercială vinde, în prima lună, mărfuri de 100 unități valorice, din care rate de încasat, în sumă de 28 unități valorice așa cum se prezintă în tabelul 14.8.

Tabelul 14.8

Indicatori	Plan	Realizat	Cont curent			Imprumuturi rate		
			Debit	Credit	Sold	Debit	Credit	Sold
Stoc inițial	100	100	—	—	50	—	—	—
Aprovizionări	100	100	—	100	—	—	—	—
Desfaceri	100	100	72	—	—	—	—	—
Stoc final	100	100	—	—	78	—	—	—
Regularizarea ratelor de încasat	—	—	28	—	50	—	28	28

Din tabel rezultă că întreprinderea comercială nu a rambursat creditul primit pentru aprovizionări la nivelul desfacerii realizate, deși s-a încadrat în indicatorii planificați. Diferența nerambursată de 28 unități

Scanned with CamScanner

valorice, care reprezintă ratele de încasat a influențat în sensul creșterii soldul contului curent de la 50 la 78 unități valorice. De asemenea, se observă că întreprinderea nu a primit credite pentru ratele de încasat. În consecință, se acordă credite de 28 U.V. pentru ratele rămase de plată.

Primirea creditului pentru ratele curente de încasat se reflectă în conturi după schema din figura 14.9.

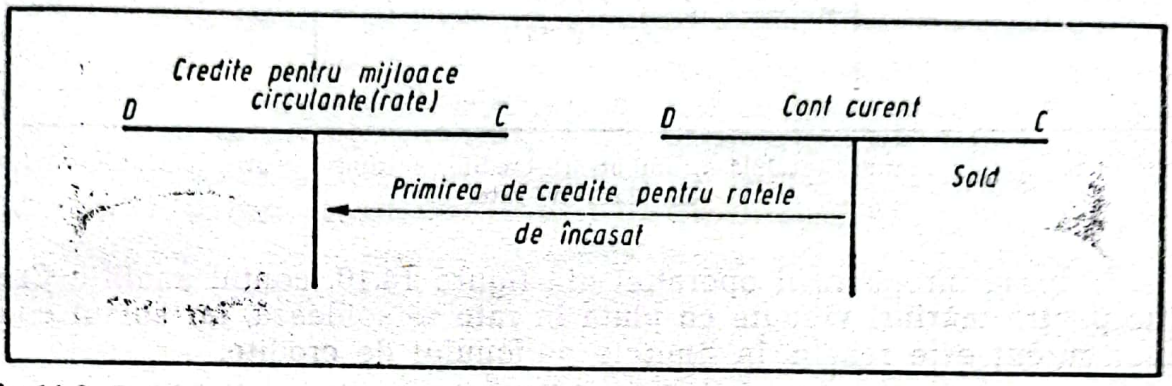


Fig. 14.9. Reprezentarea contabilă a creditelor primite pentru mărfurile vîndute cu plata în rate

În urma înregistrării în conturi a operației din figura 14.9. soldul creditor al contului analitic **Credite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate** va reflecta volumul creditului primit pentru ratele curente de încasat și, în același timp, soldul contului curent este menținut la nivelul cotei de participare a creditului bancar la finanțarea activității întreprinderii comerciale.

Exemplul 2. Întreprinderea comercială vinde în luna a doua, cu plata în numerar, mărfuri de 100 unități valorice și încasează ratele din luna precedentă de 28 unități valorice (vezi tabelul 14.9.).

Tabelul 14.9

Indicatori	Plan	Realizat	Cont curent			Împrumuturi rate		
			Debit	Credit	Sold	Debit	Credit	Sold
Stoc inițial	100	100	—	—	50	—	—	28
Aprovizonări	100	100	—	100	—	—	—	—
Desfaceri	100	100	128	—	—	—	—	—
Stoc final	100	100	—	—	22	—	—	—
Regularizarea ratelor încasate	—	—	—	28	50	28	—	0

Cum se observă din tabelul 14.9., întreprinderea comercială a rambursat credite la un nivel superior desfacerii realizate. Diferența de 28 unități valorice rambursată în plus, care reprezintă ratele încasate, a determinat diminuarea soldului contului curent de la 50 la 22 unități valorice. În consecință, această diferență este folosită la rambursarea creditului primit pentru mărfurile vîndute cu plata în rate.

Scanned with CamScanner

Rambursarea creditului pentru mărfurile vîndute cu plata în rate se evidențiază în conturi potrivit schemei din figura 14.10.

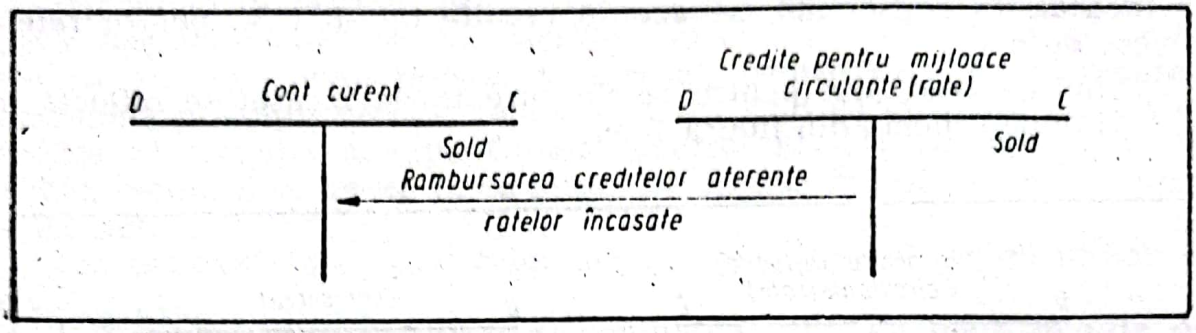


Fig. 14.10. Reprezentarea contabilă a rambursării creditelor primite pentru mărfurile vîndute cu plata în rate.

În urma înregistrării operației din figura 14.10, contul analitic **Credite pentru mărfuri vîndute cu plata în rate** se soldează, iar soldul contului curent este readus în limitele plafonului de credite.

14.6. VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR BĂNEȘTI, A DECONTĂRILOR ȘI A CREDITELOR PENTRU MIJLOACE CIRCULANTE

Informațiile furnizate de contabilitatea mijloacelor bănești, decontărilor și a creditelor pentru mijloace circulante au o valoare deosebită pentru orientarea deciziilor privitoare la întreaga activitate comercială și financiară a întreprinderii. Cu ajutorul acestor informații contabile se pot calcula o serie de indicatori cum ar fi: rata obligațiilor față de furnizori, rata de rotație a creanțelor asupra clienților, durata medie de încasare a creanțelor clienților, termenul mediu de plată a datoriilor față de furnizori, partea neîncasată din volumul mărfurilor vîndute clienților, partea din volumul aprovizionărilor rămase de achitat furnizorilor etc., se poate aprecia situația financiară a întreprinderii comerciale.

În economia noastră socialistă, întreprinderile furnizoare pot relua circuitul economic numai în măsura în care clienții lor achită la timp contravaloarea mărfurilor achiziționate. În acest context, mărimea și gradul de exigibilitate a datoriilor față de furnizori constituie indicatori importanți ai activității financiare a oricărei întreprinderi comerciale. Creșterea datoriilor față de furnizori, de la o perioadă la alta, nu poate fi apreciată pozitiv, chiar dacă pasivele stabile rezultate contribuie la reducerea surselor împrumutate de finanțare a mijloacelor circulante ale întreprinderilor cumpărătoare.

Un prim indicator referitor la decontările cu furnizorii se poate calcula după formula:

$$RF = \frac{AM}{SF} \qquad (1)$$

Scanned with CamScanner

în care:

RF este rata obligațiilor față de furnizori;

AM — volumul aprovizionărilor cu mărfuri, exprimat la prețul de cumpărare;

$\bar{S}F$ — soldul mediu al datoriilor față de furnizori, provenite din aprovizionări cu mărfuri.

Rata obligațiilor față de furnizori indică durata medie de plată a datoriilor contractate și poate fi calculată trimestrial și anual, pe baza informațiilor furnizate de debitul conturilor **Mărfuri în depozit, Mărfuri în unitățile cu amănuntul, Mărfuri în curs de aprovizionare** și de soldul creditor al contului **Furnizori.** Dacă această rată este superioară față de perioada precedentă, înseamnă că achitarea datoriilor față de furnizori este mai rapidă.

Cota-parte din volumul aprovizionărilor rămasă de achitat furnizorilor se determină cu ajutorul formulei.

$$K_F = \frac{\bar{S}_F \times 100}{A_M} \qquad (2)$$

în care, K_F reprezintă coeficientul datoriilor față de furnizori,

Rezultatul obținut, dacă este inferior comparativ cu perioada precedentă, indică o activitate financiară corectă. Această concluzie poate fi verificată prin calcularea termenului mediu de plată a obligațiilor față de furnizori, pe baza formulei:

$$\bar{T}_F = \frac{360 \text{ zile}^1}{R_F} \qquad (3)$$

în care, $\bar{T}_F$ este termenul mediu de plată a datoriilor față de furnizori.

Dacă rezultatul obținut este inferior față de termenul mediu de plată din perioada anterioară și nu depășește în medie 20 zile, înseamnă că întreprinderea comercială achită cu regularitate obligațiile față de furnizori.

Indicatorii referitori la decontările cu clienții au un conținut diferit la întreprinderile comerciale cu ridicata față de întreprinderile comerciale cu amănuntul. Astfel, la întreprinderile comerciale cu ridicata rata de rotație a creanțelor asupra clienților (Rc), calculată după formula:

$$R_c = \frac{D}{\bar{S}_c} \qquad (4)$$

cuprinde la numărătorul formulei volumul total al desfacerilor, exprimat în prețuri cu amănuntul, furnizat de creditul contului **Venituri din activitatea de bază,** iar la numitor — soldul mediu al creanțelor asupra clienților, calculat pe baza soldurilor debitoare lunare ale contului **Clienți.**

---

[1] La numărătorul formulei se pot pune 180 zile sau 90 zile, în funcție de perioada de calcul.

Scanned with CamScanner

Această rată se poate calcula trimestrial și anual și permite cunoașterea ritmului în care clienții își achită obligațiile față de întreprinderea comercială; ea indică durata medie de încasare a creanțelor asupra clienților. Cu cît această rată este mai ridicată față de perioada precedentă, cu atît mai rapidă este încasarea creanțelor, care influențează favorabil situația financiară a intreprinderii comerciale.

Partea neîncasată din volumul mărfurilor vîndute clienților se calculează cu ajutorul formulei:

$$K_c = \frac{\overline{S}_c \times 100}{D} \qquad (5)$$

în care, K_c este coeficientul creanțelor asupra clienților.

Cu ajutorul acestei formule se stabilește în procente cît reprezintă partea rămasă de încasat din valoarea mărfurilor vîndute și se formează o idee generală cu privire la veniturile nerealizate încă din vînzarea mărfurilor.

Termenul mediu de încasare a creanțelor asupra clienților ($\overline{T}_c$) se determină pe baza formulei:

$$\overline{T}_c = \frac{360 \text{ zile}}{R_c} \qquad (6)$$

În cazul în care termenul rezultat depășește 30 zile, se presupune existența unor dificultăți în lichidarea creanțelor asupra clienților și, prin urmare, dacă nu se vor lua măsuri de încasare a lor, pot apărea greutăți financiare.

Ln întreprinderile comerciale cu amănuntul indicatorii privind decontările cu clienții se calculează după formulele 4, 5 și 6, cu deosebirea că volumul desfacerilor va cuprinde numai vînzările către clienți, deoarece aceste întreprinderi realizează în primul rînd vînzări cu plata în numerar.

De asemenea, aceiași indicatori se calculează și în legătură cu decontările cu clienții pentru mărfurile vîndute cu plata în rate, însă volumul desfacerilor va include în sine numai vînzările cu plata în rate, luate la nivelul întregului an; volumul vînzărilor este luat anual, deoarece eșalonarea ratelor rămase de plată se face pe perioade mai mari de 5 luni.

Aprecierea situației financiare a întreprinderii comerciale se poate face și pe baza datelor contabile privind creditele bancare. Dacă întreprinderea comercială are credite nerambursate la scadență, aceasta relevă dificultățile financiare prin care trece. Informațiile contabile pot fi folosite la luarea unor decizii care să elimine dificultățile financiare ivite (impulsionarea desfacerilor, valorificarea mărfurilor greu vandabile, încadrarea în stocurile planificate de mărfuri, lichidarea debitelor mai vechi de 30 zile etc.) și să preîntîmpine formarea de credite nerambursate la scadență.

De asemenea, informațiile contabile pot fi valorificate lunar, la determinarea cotei de participare a creditelor speciale și a altor credite la acoperirea mijloacelor circulante. Mărimea obținută permite formarea unei idei generale în legătură cu importanța acestor categorii de credite în creșterea cheltuielilor cu dobînzile plătite de întreprindere.

Scanned with CamScanner

15

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR DE CIRCULAȚIE

15.1. CLASIFICAREA CHELTUIELILOR DE CIRCULAȚIE ÎN CONTABILITATE

Programul Partidului Comunist Român de făurire a societății socialiste multilateral dezvoltate și înaintare a României spre comunism și documentele Congresului al XII-lea al partidului, pun în centrul activității întreprinderilor comerciale obiectivul realizării desfacerii de mărfuri cu cheltuieli de circulație minime, concomitent cu perfecționarea continuă a întregii lor activități economice.

Prin funcțiile sale de reflectare continuă, exactă și la zi a cheltuielilor de circulație, de calcul al cheltuielilor de desfacere, de control al planului de cheltuieli și de informare, contabilitatea cheltuielilor de circulație oferă o bază sigură pentru orientarea deciziilor privitoare la utilizarea judicioasă a mijloacelor materiale și bănești ale întreprinderii comerciale.

Pentru a răspunde acestor funcții, clasificarea cheltuielilor de circulație se poate face după criterii dominante și subordonate. Criteriile dominante sînt activitățile în care apar cheltuielile și natura cheltuilor. Criteriile subordonate sînt determinate de destinația cheltuielilor, modalitățile de repartizare a cheltuielilor asupra unor activități sau centre de cheltuieli (magazine), economicitatea unor cheltuieli etc.

După activitățile în care apar cheltuielile de circulație se împart în cheltuielile activității comerciale (cu ridicata, cu amănuntul, de alimentație publică), activității de achiziții și de păstrare a legumelor și fructelor, ale activității de administrare etc.

După natura lor, cheltuielile întreprinderii comerciale sînt grupate pe capitole, iar unele capitole complexe — pe elemente de cheltuieli. Această grupare a cheltuielilor prezintă o serie de avantaje, și anume: permite urmărirea în timp a evoluției fiecărei cheltuieli și efectuarea de comparații între întreprinderi de același profil, oferă posibilitatea regrupării elementelor de cheltuieli în orice alt tip de clasificare și înlătură erorile posibile de înregistrare.

Clasificarea cheltuielilor de circulație după activitățile în care apar servește la organizarea contabilității sintetice a acestor cheltuieli, iar împărțirea după natura lor — la organizarea contabilității analitice a cheltuielilor.

După destinația lor, cheltuielile activităților comerciale, de achiziții și păstrare se împart în cheltuieli aferente mărfurilor vîndute sau distribuite și în cheltuieli aferente stocului de mărfuri. Cheltuielile activității de administrare se împart în cheltuieli aferente activității comerciale, de achiziții și păstrare, ale biroului rate, ale activităților auxiliare etc. Această clasificare servește la repartizarea cheltuielilor și la stabilirea rezultatelor financiare.

Scanned with CamScanner

În funcție de modalitățile de repartizare a cheltuielilor asupra unor activități sau centre de cheltuieli (magazine), acestea se împart în cheltuieli directe și cheltuieli indirecte. Sînt considerate cheltuieli directe acelea care pot fi identificate pe activități (achiziții și păstrarea legumelor și fructelor) și pe centre de cheltuieli (magazine). Cheltuielile indirecte nu au o legătură directă cu activitatea de achiziții și păstrare a legumelor, ci cu întreaga activitate a centrelor de achiziții și a depozitelor de păstrare și acelea care nu pot fi identificate direct pe centre de cheltuieli (magazine). Această clasificare servește la gruparea și urmărirea cheltuielilor pe activități și magazine.

Elementele de cheltuieli privind activitatea de administrare sînt grupate după economicitatea lor în cheltuieli necesare (cheltuieli de interes general și cheltuieli administrativ-gospodărești) și cheltuieli neproductive. Această grupare este utilă pentru relevarea căilor de reducere a cheltuielilor administrative.

15.2. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ACTIVITĂȚII COMERCIALE

În concordanță cu clasificarea cheltuielilor de circulație după activitățile în care apar, întreprinderile comerciale folosesc pentru reflectarea cheltuielilor activității comerciale contul **501 Cheltuieli de circulație,** desfășurat pe următoarele subconturi: **501.1. Cheltuielile depozitelor cu ridicata, 501.2. Cheltuielile unităților cu amănuntul** și **501.3. Cheltuielile unităților de alimentație publică.**

După conținutul economic, contul **Cheltuieli de circulație** face parte din clasa conturilor proceselor economice, categoria conturilor de colectare și repartizare a cheltuielilor, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Conținutul economic al contului **Cheltuieli de circulație** este prezentat în tabelul 15.1.

Tabelul 15.1

DEBIT	501 Cheltuieli de circulație	CREDIT
— Colectarea, în cursul lunii, a cheltuielilor aferente activității comerciale (retribuții, reparații, amortizări, transport, dobînzi, reclamă etc). — Cota-parte a cheltuielilor generale ale întreprinderii, aferentă activității comerciale.	— Acoperirea, la sfîrșitul lunii, a cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute din rabatul comercial realizat.	
Soldul debitor reflectă cheltuielile aferente stocului de mărfuri, care nu se recuperează din rabatul comercial realizat.		

Contabilitatea analitică a cheltuielilor activității comerciale este organizată, potrivit naturii cheltuielilor, în concordanță cu nomenclatura unitară stabilită, care cuprinde două capitole mari de cheltuieli:

Scanned with CamScanner

1. cheltuieli specifice activității (retribuții și contribuții la asigurările sociale, impozitele pe fondul total de retribuire, amortizarea mijloacelor fixe, reparații curente și capitale, transport, depozitare, păstrare, dobînzi, reclamă, uzura obiectelor de inventar, cota de cheltuieli generale ale întreprinderii etc.);

2. cheltuieli administrativ-gospodărești ale unităților operative (furnituri de birou, deplasări, prelucrarea mecanizată și automată a datelor prin terți, încălzit, iluminat, apă etc.).

La unele subcapitole complexe de cheltuieli, conturile analitice sînt dezvoltate pe mai multe grade, în funcție de necesitățile de detaliere a unor cheltuieli pe elemente.

Pentru activitatea de alimentație publică, nomenclatura unitară mai prevede contul analitic **Cheltuieli specifice alimentației publice.**

Conturile analitice se deschid pe elemente de cheltuieli cu ajutorul fișelor de cont pentru operații diverse și sînt grupate în fișiere pe capitole și subcapitole de cheltuieli.

15.3. COLECTAREA PRINCIPALELOR CHELTUIELI ALE ACTIVITĂȚII COMERCIALE

15.3.1. CHELTUIELILE PRIVIND RETRIBUIREA MUNCII

În aplicarea politicii de dezvoltare economică și socială a patriei, de creștere a eficienței muncii în toate domeniile de activitate, partidul și guvernul promovează cu consecvență principiul cointeresării materiale. Instrumentul principal de cointeresare materială a lucrătorilor întreprinderilor comerciale este retribuția.

Pentru personalul operativ al întreprinderilor comerciale se practică următoarele forme de retribuire: pe bază de remiză, remiză adăugată la nota de plată, cote procentuale și tarife.

Forma de retribuire pe bază de remiză este preponderentă și se aplică personalului operativ din comerțul cu ridicata, cu amănuntul și alimentația publică și personalului folosit în activitățile de contractări-achiziții. Remiza este exprimată prin cote la 10 000, 1 000 sau 100 lei desfacere sau achiziții, calculate în funcție de retribuția tarifară de încadrare și de volumul desfacerii mărfurilor. Cotele la desfacere se determină prin raportarea retribuției tarifare anuale a lucrătorului, înmulțită cu 10 000, 1 000 sau 100 lei desfacere, la planul anual de desfacere al acestuia. Retribuția cuvenită lucrătorului se calculează prin aplicarea remizei la desfacerea realizată.

Forma de retribuire pe bază de remiză adăugată la nota de plată se practică în unele unități de alimentație publică cu un înalt nivel de prezentare interioară și de organizare a activității de desfacere. Remizele se calculează prin aplicarea unor cote de 10% sau 12% asupra sumei de plată și se încasează de la consumatori. Aceste remize nu intră în componența cheltuielilor de circulație și servesc la retribuirea

Scanned with CamScanner

personalului operativ, iar o cotă de 2% pentru acoperirea pierderilor la inventarul de servire.

Personalului operativ, retribuit pe bază de remiză, cote parțiale și remize adăugate la nota de plată, i se asigură un minim garantat de 75% din retribuția tarifară de încadrare, dacă desfacerea realizată duce la acordarea unei retribuții sub minimul garantat.

Forma de retribuire pe bază de cote procentuale se folosește în activitățile de desfacere și achiziții cu caracter nepermanent și constă din acordarea unor cote stabilite pe produse. În aceste cote pot fi incluse unele cheltuieli care se suportă de lucrători din veniturile realizate (transport, întreținere, perisabilități).

Forma de retribuire pe bază de tarife, stabilite la valoarea desfacerilor sau la cantitățile de produse achiziționate, se practică în situațiile în care activitățile de desfacere sau achiziții au un caracter ocazional.

Totalul sumelor cuvenite personalului operativ constituie fondul de retribuire al acestui personal. Acest fond cuprinde: retribuțiile, sporul de vechime, sporul de noapte și pentru program de lucru majorat și indemnizația pentru concediul de odihnă.

Fondul de retribuire al personalului operativ, cu excepția remizelor adăugate la nota de plată, reprezintă un element de cheltuieli și se include în totalul cheltuielilor activității comerciale pe baza statelor de retribuții.

Cheltuielile cu retribuirea muncii personalului operativ sînt colectate în contul analitic **501.1.1.1. Retribuțiile personalului din unitățile operative și contribuția la asigurările sociale.** În debitul acestui cont analitic sînt evidențiate retribuțiile acordate și celelalte drepturi cuprinse în fondul de retribuire, iar în credit — repartizarea cheltuielilor de retribuire, în totalitate, asupra veniturilor realizate de întreprindere din vînzarea mărfurilor. La sfîrșitul lunii, acest cont analitic se soldează.

Pentru retribuțiile acordate, întreprinderile comerciale datorează bugetului statului și bugetului asigurărilor sociale impozit și contribuții calculate prin aplicarea unor cote legale asupra fondului de retribuire realizat. Acestea reprezintă, de asemenea, elemente de cheltuieli.

Contabilitatea decontărilor privind retribuirea muncii este organizată cu ajutorul contului **420 Decontări cu personalul,** care face parte din clasa conturilor de surse economice, grupa conturilor de surse atrase, după conținutul economic, și este un cont de pasiv, după funcția contabilă. În creditul lui se evidențiază drepturile angajaților decurgînd din retribuirea muncii, iar în debit — plata avansului chenzinal, reținerile legale din retribuții (contribuții fixe ale persoanelor fără copii, contribuție la pensia suplimentară, imputații etc.) și achitarea, la sfîrșitul lunii, a diferențelor rămase de plată. Soldul creditor reflectă sumele rămase de plată la sfîrșitul lunii.

Contul **Decontări cu personalul** este folosit în cazul aplicării formelor de retribuire pe bază de remiză, cote parțiale și remiză adăugată la nota de plată. Retribuțiile calculate pe baza cotelor procentuale și a tarifelor sînt decontate cu ajutorul contului **Creditori.** Reflectarea în conturi a retribuțiilor se face după modelele contabile prezentate în figura 15.1.

Scanned with CamScanner

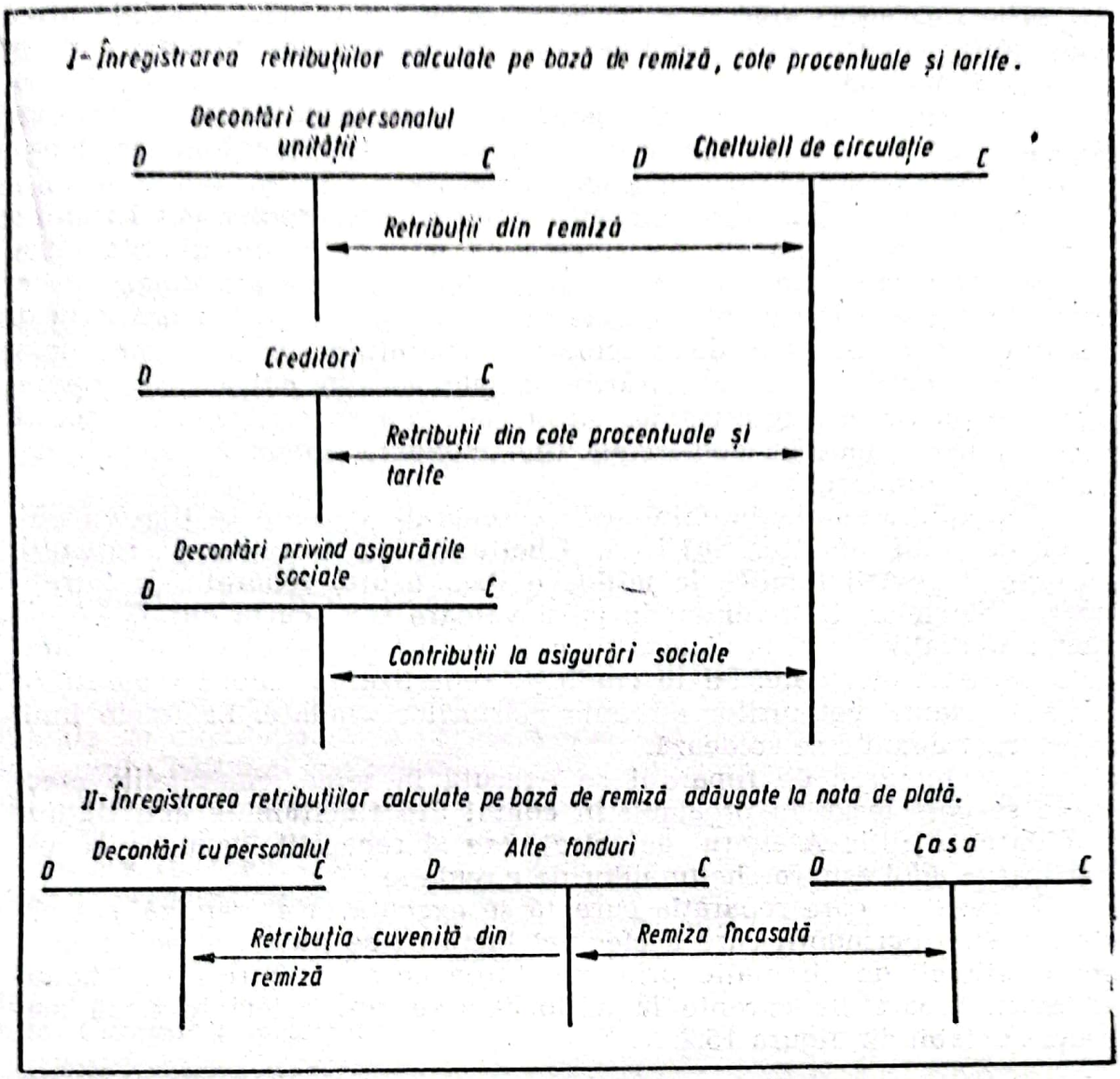


Fig. 15.1. Reprezentarea contabilă a retribuțiilor calculate, în funcție de formele de retribuire practicate.

15.3.2. CHELTUIELILE CU REPARAȚIILE MIJLOACELOR FIXE

Reparațiile efectuate la mijloacele fixe sînt de două feluri și anume: reparații curente și reparații capitale.

Prin **reparații curente** se înțeleg intervențiile efectuate de întreprinderile comerciale pentru întreținerea mijloacelor fixe în stare normală de funcționare și care constau în înlocuirea unor părți mărunte ale mijloacelor fixe, zugrăvire, vopsire etc.

Din punctul de vedere al costului lor, reparațiile curente se împart în: reparații de întreținere și reparații mijlocii.

Reparațiile de întreținere sînt acelea al căror cost nu depășește 5% din valoarea de inventar a mijlocului fix.

Reparațiile mijlocii sînt acelea al căror cost este mai mare de 5%, însă nu depășește 15% din valoarea de inventar a mijlocului fix.

Scanned with CamScanner

Prin reparații capitale se înțeleg acelea efectuate cu înlocuirea unor părți importante ale mijloacelor fixe, în vederea repunerii lor în stare de funcționare.

Din punctul de vedere al costului, se consideră reparații capitale acelea al căror cost normat este mai mare de 15%, însă nu depășește 60% din valoarea de înlocuire a mijlocului fix.

Reparațiile mijloacelor fixe se pot executa în regie, sau în antrepriză. În regie, reparațiile se execută cu mijloacele proprii ale întreprinderilor comerciale prin intermediul atelierelor de întreținere și rereparații. În acest caz întreprinderile comerciale țin evidența tuturor cheltuielilor ocazionate de efectuarea reparațiilor pentru: materiale, retribuții, contribuții la asigurările sociale etc. În antrepriză, reparațiile se execută prin intermediul întreprinderilor specializate. În această situație, întreprinderea comercială ține evidența numai a sumelor datorate antreprenorilor.

Contabilitatea cheltuielilor pentru reparații curente se ține cu ajutorul contului analitic **501.1.1.8. Cheltuieli de întreținere, reparații curente și revizii tehnice la mijloace fixe, uzura, reparația și întreținerea obiectelor de inventar de mică valoare sau scurtă durată cu caracter operativ.** În debitul acestui cont se înregistrează costul reparațiilor curente efectuate, iar în credit — repartizarea valorii reparațiilor curente asupra veniturilor aferente mărfurilor vîndute. La finele lunii acest cont analitic se soldează.

Dacă lucrarea de reparații se execută în regie, cheltuielile efectuate se colectează în prealabil în contul **510 Cheltuielile activităților auxiliare,** analitic **Atelierul de întreținere și reparații,** de unde se repartizează apoi asupra cheltuielilor de circulație.

În cazul în care reparația curentă se execută în antrepriză, sumele datorate întreprinderii care a efectuat lucrarea se includ direct în contul Cheltuieli de circulație prin creditarea contului Furnizori. Cheltuielile cu reparațiile curente la mijloace fixe sînt colectate după modelul contabil din figura 15.2.

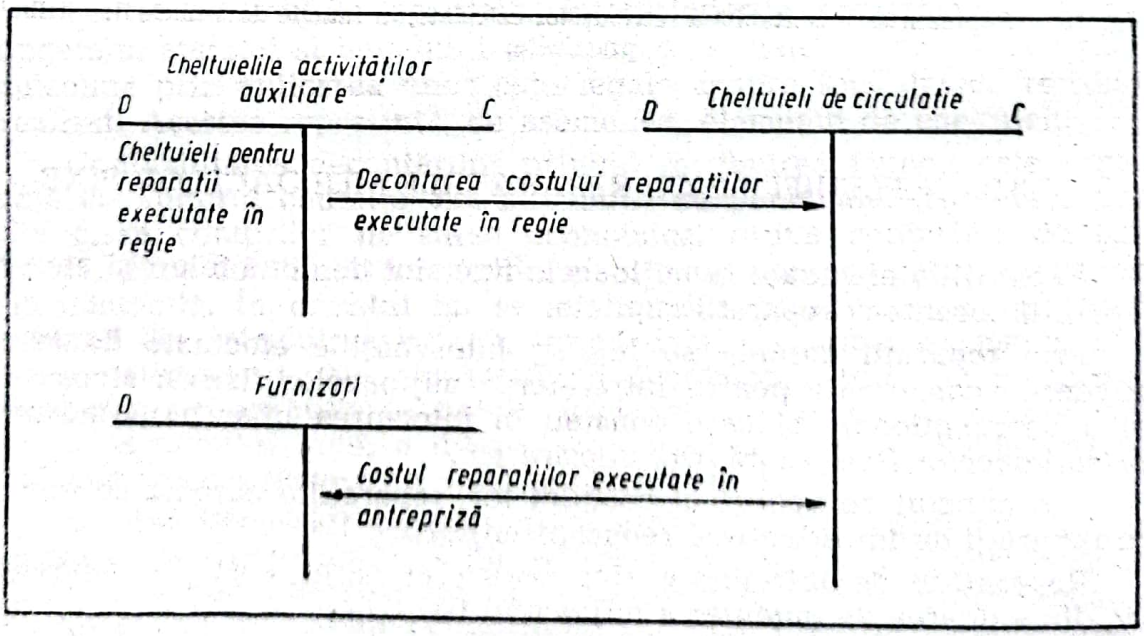


Fig. 15.2. Reprezentarea contabilă a colectării cheltuielilor cu reparațiile curente la mijloace fixe.

Scanned with CamScanner

Cheltuielile pentru reparații capitale se includ global în cheltuielile de circulație ale anului în care au fost executate reparațiile, sau eșalonat pe mai mulți ani. Costul reparațiilor capitale se include în cheltuielile acelor sectoare ale întreprinderii comerciale în folosința cărora se găsesc mijloacele fixe. Astfel, costul reparațiilor capitale ale mijloacelor fixe folosite în sectorul operativ se reflectă în contul analitic **501.1.1.4. Cheltuieli cu reparațiile capitale la mijloace fixe** (cu excepția clădirilor).

În debitul acestui cont se înregistrează costul reparațiilor capitale efectuate la mijloacele fixe, iar în credit repartizarea costului reparațiilor capitale asupra veniturilor aferente mărfurilor vîndute. La sfîrșitul lunii acest cont analitic se soldează.

Reparațiile capitale al căror cost se include global în cheltuielile de circulație ale anului de plan sînt reflectate în contabilitatea sintetică ca în figura 15.2. Unele deosebiri pot exista în situația în care costul reparației capitale se include în cheltuieli eșalonat în cadrul anului de plan. În acest caz, repartizarea costului reparației capitale asupra cheltuielilor de circulație se face treptat, prin intermediul contului **Cheltuieli anticipate** sau a contului **Rezerve pentru cheltuieli preliminate.**

Cheltuielile pentru reparații capitale care se includ eșalonat în cheltuielile de circulație pe o perioadă mai mare de un an sînt reflectate în contul **Cheltuieli anticipate,** de unde sînt incluse apoi treptat în cheltuielile de circulație. În această situație, deosebirile față de înregistrarea cheltuielilor pentru reparații curente constă în modul de decontare și includere în cheltuielile de circulație a costului reparațiilor capitale. Astfel, la decontarea lucrării efectuate se debitează contul **Cheltuieli anticipate** prin creditarea contului **Cheltuielile activităților auxiliare** sau a contului **Furnizori.** Repartizarea costului lucrării executate se face treptat prin debitarea contului **Cheltuieli de circulație** și creditarea contului **Cheltuieli anticipate.**

15.3.3. CHELTUIELILE CU AMORTIZAREA MIJLOACELOR FIXE

Prin amortizare se înțelege recuperarea treptată a valorii de inventar a mijloacelor fixe din rabatul comercial realizat, prin includerea lunară în cheltuielile de circulație a unor sume stabilite sub forma cotelor de amortizare.

Includerea amortizării în cheltuielile de circulație permite întreprinderii comerciale să recupereze din punct de vedere economic costul mijloacelor fixe, întrucît la desfacerea mărfurilor ea încasează prin prețul de vînzare acea parte a valorii mijloacelor fixe care a fost transferată sub forma amortizării asupra cheltuielilor de circulație.

Amortizarea se calculează lunar, de la data punerii în funcțiune a mijloacelor fixe și pînă la recuperarea integrală a valorii de inventar a acestora. Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din uz — înainte de termenul legal — se suportă în întregime din rezultatele financiare ale întreprinderii în anul scoaterii din funcțiune, sau în rate eșalonate pînă în anul în care mijloacele fixe ar fi împlinit durata de serviciu normată.

Scanned with CamScanner

Calcularea amortizării mijloacelor fixe se poate face după următoarele metode: amortizarea constantă (lineară), amortizarea progresivă și amortizarea regresivă (accelerată).

În esență, metoda amortizării constante (lineare) constă în repartizarea uniformă a valorii de inventar de recuperat de-a lungul duratei de serviciu normate a mijlocului fix. Potrivit acestei metode, amortizarea este constantă și egală cu raportul:

$$\frac{\text{Valoarea de inventar}}{\text{Durata de serviciu normată}} \qquad (1)$$

Metoda amortizării progresive se bazează pe ipoteza că un mijloc fix nu suferă decît o ușoară pierdere de valoare în primii ani de utilizare. După această metodă, calcularea amortizării se face prin aplicarea unor norme progresive de amortizare asupra valorii de inventar a mijloacelor fixe.

Metoda amortizării regresive (accelerate) este fondată pe ideea că în primii ani de folosire mijloacele fixe suferă o pierdere importantă de valoare. Determinarea amortizării după această metodă se poate face fie prin aplicarea unor norme constante de amortizare asupra valorii rămase a mijlocului fix, fie prin aplicarea unor norme regresive de amortizare asupra valorii de inventar a mijlocului fix.

În întreprinderile comerciale din țara noastră recuperarea valorii de inventar a mijloacelor fixe se face după metoda amortizării constante (lineare). Potrivit acestei metode, amortizarea se stabilește prin aplicarea unor cote anuale constante de amortizare asupra unei valori constante, care este valoarea de inventar a mijlocului fix supus amortizării. La baza calculării amortizării stau două elemente și anume: durata de serviciu normată și valoarea de inventar a mijloacelor fixe. Cu ajutorul acestor două elemente se pot calcula normele de amortizare.

Pentru primul an din cadrul fiecărui plan cincinal de dezvoltare economico-socială, calcularea amortizării se face pe baza unor norme analitice de amortizare, iar pentru ceilalți ani din cadrul planului cincinal — pe baza normei unice de amortizare.

Normele analitice anuale de amortizare și duratele de serviciu normate ale mijloacelor fixe sînt prevăzute în „Catalogul normelor de amortizare și duratelor de serviciu normate ale fondurilor fixe". În acest catalog norma analitică anuală de amortizare a valorii de inventar a mijloacelor fixe s-a calculat după formula:

$$N = \frac{100}{Dn} \qquad (2)$$

în care:

N reprezintă norma analitică anuală de amortizare;
Dn — durata de serviciu normată, exprimată în ani.

De exemplu, la o durată de serviciu normată de 2 ani, norma analitică anuală de amortizare este de 50%, pentru 5 ani — 20%, pentru 20 ani — 5%, pentru 50 ani — 2%, pentru 100 ani — 1%.

Scanned with CamScanner

Pe baza normelor analitice anuale de amortizare întreprinderile comerciale calculează alocațiile lunare de amortizare, folosind formula:

$$Al = \frac{N \times Vi}{12 \times 100} \qquad (3)$$

în care:

Al este alocația lunară de amortizare;
Vi — valoarea de inventar a mijlocului fix;
12 — numărul lunilor anului.

De exemplu, pentru un mijloc fix care are o valoare de inventar de 4800 lei și o durată de serviciu normată de 5 ani, alocația lunară de amortizare se va calcula astfel:

$$N = \frac{100}{5} = 20\%; \quad Al = \frac{20 \times 4\,800}{12 \times 100} = 80 \text{ lei.}$$

În vederea vărsării amortizării formula de calcul se aplică pe categorii de mijloace fixe, în funcție de soldul de la sfîrșitul lunii.

Calcularea amortizării pe baza normei unice de amortizare se face astfel:

— Întreprinderea comercială stabilește norma unică de amortizare, folosind formula:

$$Nu = \frac{A \times 100}{\overline{Mf}} \qquad (4)$$

în care:

Nu este norma unică anuală de amortizare;
A — fondul anual de amortizare planificat;
$\overline{Mf}$ — valoarea medie anuală planificată a mijloacelor fixe.

— Alocația lunară de amortizare se determină în funcție de soldul debitor al contului **Mijloace fixe** și de norma unică de amortizare, pe baza formulei:

$$Al = \frac{Nu \times \Sigma Vi}{12 \times 100} \qquad (5)$$

Suma alocațiilor de amortizare ale tuturor mijloacelor fixe constituie fondul de amortizare, care are următoarele destinații: restituirea fondurilor de investiții primite de la organul coordonator, constituirea fondului propriu de dezvoltare economică și vărsăminte la fondul de investiții al organului ierarhic superior.

Fondul de amortizare se constituie prin includerea amortizării în cheltuielile de circulație și în cheltuielile altor sectoare de activitate ale întreprinderilor comerciale, după locul de folosire a mijloacelor fixe.

Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe existente în sectorul operativ sînt reflectate în contul analitic **501.1.1.2. Amortizarea mijloacelor fixe din unitățile operative**, pe baza fișei de calcul a amortizării fondurilor fixe.

Scanned with CamScanner

În debitul acestui cont analitic se înregistrează amortizarea calculată la mijloacele fixe existente în sectorul operativ, iar în creditul lui — repartizarea în totalitate a cheltuielilor privind amortizarea asupra veniturilor aferente mărfurilor vîndute. La finele lunii, acest cont analitic se soldează.

Contabilitatea decontării fondului de amortizare este organizată cu ajutorul contului **432 Decontări privind amortizările,** care, după conţinutul economic, face parte din clasa conturilor de surse economice, grupa conturilor de surse atrase, iar după funcţia contabilă este un cont de pasiv. În creditul lui se reflectă amortizarea calculată asupra mijloacelor fixe, iar în debit amortizarea vărsată. Soldul creditor reflectă amortizarea calculată şi nedecontată. Colectarea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe şi decontarea amortizării se face după modelul prezentat în fig. 15.3.

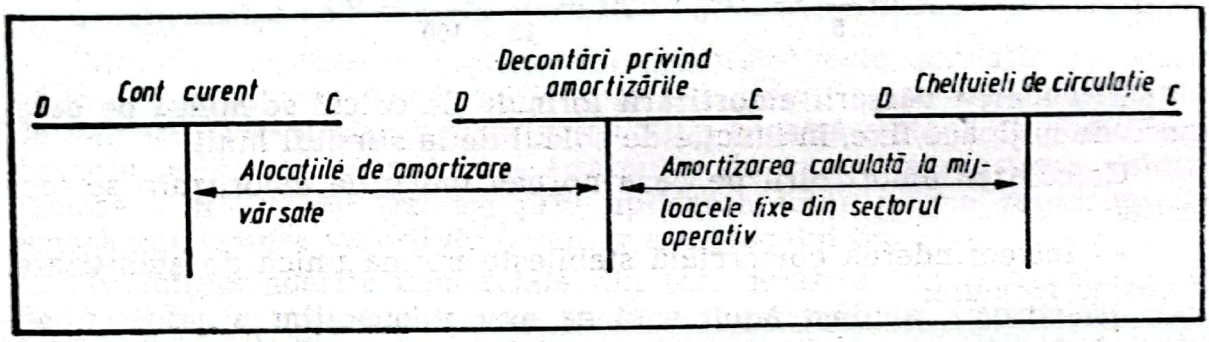


Fig. 15.3. Reprezentarea contabilă a colectării şi vărsării amortizării mijloacelor fixe.

15.3.4. CHELTUIELILE CU TRANSPORTUL MĂRFURILOR

Transportul mărfurilor se efectuează, de regulă, pe calea ferată şi cu mijloace auto. Cheltuielile de transport pe calea ferată se înregistrează în contabilitate pe baza scrisorilor de trăsură şi a facturilor furnizorilor, cînd plata s-a efectuat în contul beneficiarului. Plata acestor cheltuieli se face din contul curent.

Colectarea cheltuielilor cu transportul feroviar se face în contul analitic **501.1.1.5.01. Cheltuieli cu transportul feroviar şi pe apă.** În debitul acestui cont analitic se înregistrează: plata transportului, cheltuielile pentru cîntărirea, încărcarea şi descărcarea mărfurilor, cheltuielile de transport de la depozitul furnizorului la gara de expediţie, cheltuielile de expertiză şi analiză a calităţii mărfurilor, cheltuielile cu însoţitorii încărcăturilor, cheltuielile privind expedierea mărfurilor prin poştă sau cu avionul, locaţiile vagoanelor şi taxele de magazinaj, în cazul în care nu pot fi imputate persoanelor vinovate, şi alte cheltuieli similare.

În creditul acestui cont analitic se înregistrează cota-parte a cheltuielilor de transport aferente mărfurilor vîndute, recuperată din rabatul comercial realizat.

Soldul debitor al acestui cont analitic reprezintă cheltuielile de transport nerecuperate, aferente mărfurilor aflate în stoc.

Scanned with CamScanner

Colectarea cheltuielilor efectuate pentru transportul feroviar al mărfurilor se face după modelul contabil din figura 15.4.

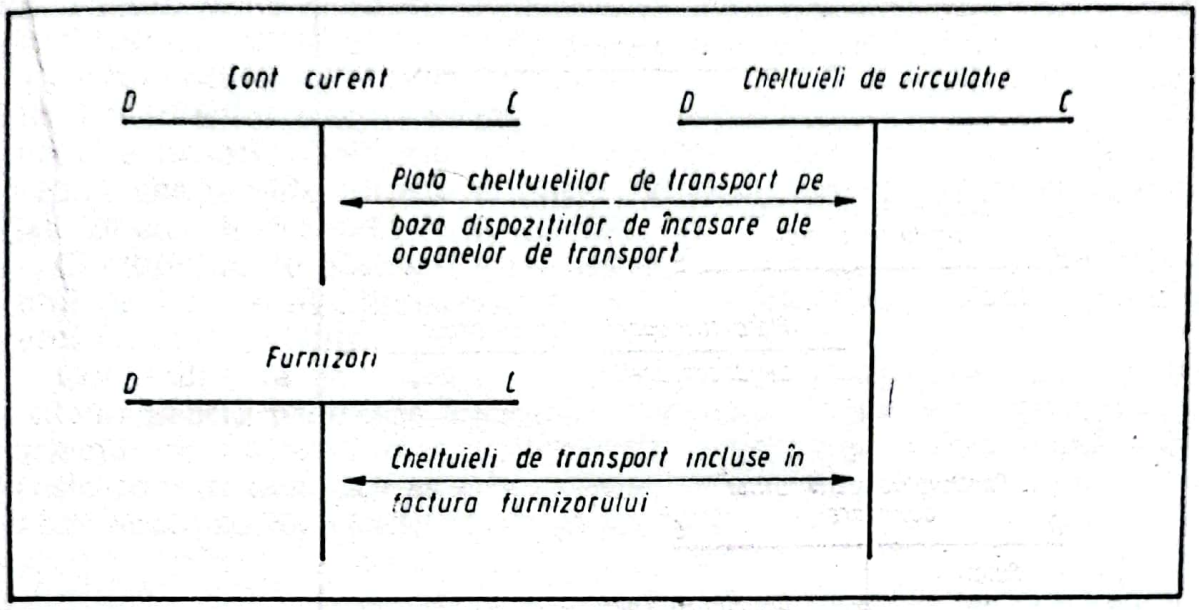


Fig. 15.4. Reprezentarea contabilă a colectării cheltuielilor de transport feroviar al mărfurilor

Transportul auto al mărfurilor se efectuează pentru aducerea acestora de la furnizori și pentru mărfurile distribuite unităților de desfacere de la depozitele de repartizare. Asemenea transporturi se pot efectua cu mijloacele de transport ale furnizorilor, întreprinderilor specializate sau secției proprii de transport (dacă există).

Plata cheltuielilor pentru transporturile efectuate cu mijloacele furnizorilor se face din contul curent, iar dacă transportul este efectuat de întreprinderi de transport specializate — cu cecuri de decontare.

Decontarea cheltuielilor pentru transporturile efectuate de secția proprie de transport se face prin contul **Cheltuielile activităților auxiliare,** analitic **Secția de transport.** În cazul în care se urmărește rentabilitatea secției proprii de transport, decontarea se face prin contul **Venituri din alte activități,** analitic **Venituri din alte operațiuni.**

Colectarea cheltuielilor cu transportul auto se face în contul analitic **Cheltuieli cu transportul auto și cu tracțiune animală.**

În debitul acestui cont analitic se înregistrează cheltuielile de transport a mărfurilor și anume: plata transportului propriu-zis, cheltuielile pentru cîntărirea, încărcarea și descărcarea mărfurilor, cheltuielile de transport de la depozitul furnizorului la beneficiar, cheltuielile de expertiză și analiză a calității mărfurilor, plata însoțitorilor încărcăturilor, penalizările pentru depășirea timpului normat de staționare a mijloacelor de transport ale terților, cînd nu pot fi imputate vinovaților și alte cheltuieli similare. În creditul acestui cont analitic se înregistrează cota-parte a cheltuielilor de transport aferente mărfurilor vîndute, recuperată din rabatul comercial realizat. Soldul debitor al acestui cont analitic reprezintă cheltuielile de transport nerecuperate, aferente mărfurilor aflate în stoc. Cheltuielile de transport auto sînt colectate după modelul contabil din figura 15.5.

Scanned with CamScanner

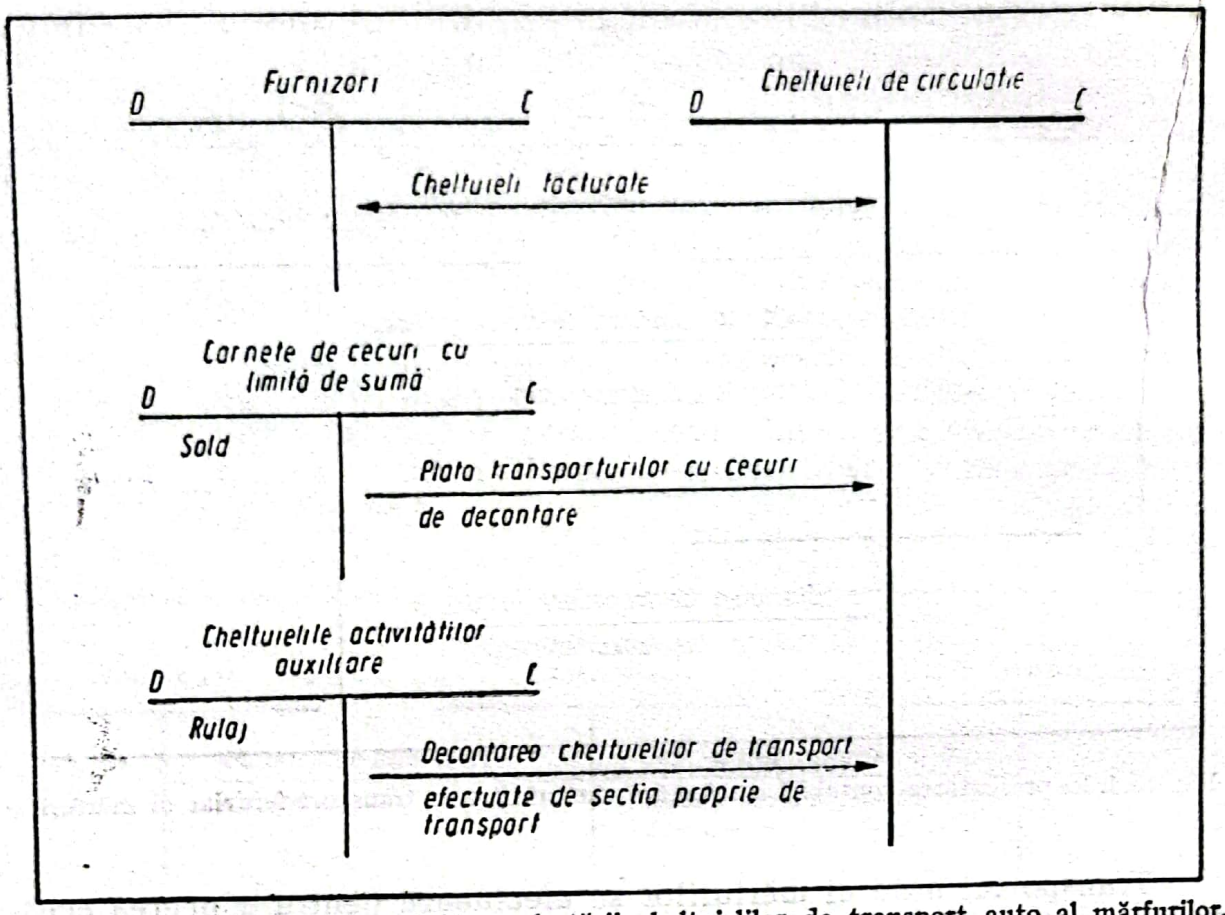


Fig. 15.5. Reprezentarea contabilă a colectării cheltuielilor de transport auto al mărfurilor.

15.4. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ACTIVITĂȚILOR DE ACHIZIȚII ȘI DE PĂSTRARE A LEGUMELOR ȘI FRUCTELOR

Întreprinderile de legume și fructe organizează contabilitatea cheltuielilor în funcție de activitățile desfășurate. Astfel, pentru activitatea comercială organizarea contabilității cheltuielilor se face potrivit normelor prezentate în paragraful 13.2.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor activității de achiziții de legume și fructe este organizată cu ajutorul contului **501.4. Cheltuieli de contractări-achiziții.** În acest cont sînt colectate toate cheltuielile ocazionate de aprovizionarea întreprinderii cu legume și fructe. Conținutul economic și funcția contabilă a acestui cont nu prezintă deosebiri esențiale față de conținutul și funcția contului **Cheltuieli de circulație,** subconturile prezentate.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor activității de păstrare a legumelor și fructelor este organizată, după normele generale, în contul **501.5. Cheltuielile depozitelor pentru păstrarea legumelor și fructelor.**

Contabilitatea analitică a cheltuielilor activităților de achiziții și de păstrare a legumelor și fructelor este organizată potrivit modalității de repartizare și naturii cheltuielilor.

După modul de repartizare, cheltuielile de achiziții și de păstrare se împart în cheltuieli directe și cheltuieli indirecte. Această împărțire a cheltuielilor este determinată de caracterul sezonier al achizițiilor de legume și fructe, de planificarea și sursele diferite de acoperire a cheltuielilor.

Scanned with CamScanner

După natura lor, cheltuielile directe și indirecte de achiziții sînt grupate în concordanță cu nomenclatura cheltuielilor de contractări-achiziții. În debitul acestor conturi analitice se înregistrează, în cursul lunii, toate cheltuielile directe și indirecte efectuate de centrele de achiziții. În creditul lor se înregistrează, la sfîrșitul lunii, cota-parte din cheltuielile directe și indirecte aferente mărfurilor vîndute cu ridicata și mărfurilor trecute în depozitele de păstrare și repartizare sau în producție proprie. Soldurile debitoare ale acestor conturi analitice reprezintă cheltuielile directe și indirecte aferente legumelor și fructelor aflate în stoc la centrele de achiziții.

Cheltuielile de păstrare a legumelor și fructelor se recuperează prin prețul de livrare al produselor vîndute sau distribuite, fiind incluse în prețul de cost de siloz.

Contabilitatea analitică a cheltuielilor directe și indirecte ale depozitelor pentru păstrarea legumelor și fructelor este organizată în concordanță cu nomenclatura cheltuielilor specifice acestei activități. Aceste conturi analitice au o funcțiune contabilă similară cu cea a conturilor analitice ale cheltuielilor de achiziții.

15.5. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ACTIVITĂȚII DE ADMINISTRARE

Activitatea de administrare constituie o funcție importantă a întreprinderii comerciale, de care depinde realizarea obiectivelor politice ale partidului în domeniul comerțului.

În practică, termenul de administrare este frecvent înlocuit cu acela de gestiune a întreprinderii, fiind considerați termeni sinonimi. Deși această imprecizie nu generează inconveniente, pentru claritate, este oportun de a stabili o distincție între administrare și gestiune.

Astfel, după H. Fayol[1], a administra înseamnă a prevedea, a organiza, a comanda, a coordona și a controla. În ceea ce privește gestiunea, A. Ceccherelli[2] a definit-o ca o fază operațională în cursul căreia decizia administrativă este executată prin coordonarea acțiunilor organelor întreprinderii.

În afară de cheltuielile legate de funcțiile operative, întreprinderile comerciale efectuează o serie de cheltuieli legate de funcția de administrare a întregii activități economice și financiare.

Evidențierea distinctă a cheltuielilor de administrație și conducere de celelalte cheltuieli de circulație este determinată de planificarea lor și sectoarele de activitate ale întreprinderilor comerciale.

Astfel, planificarea cheltuielilor de administrație și conducere se face separat de planificarea celorlalte cheltuieli de circulație, în vederea limitării lor la strictul necesar și a stabilirii unei ordini riguroase în efectuarea acestor cheltuieli. Planul cheltuielilor administrativ-gospodărești constituie o anexă a planului financiar și reprezintă limita maximă pentru aceste cheltuieli. Din această cauză cheltuielile de administrație și conducere se urmăresc distinct în contabilitate, pentru a se permite compararea cheltuielilor efective cu cele planificate și exerci-

---

[1] H. Fayol — *Administration industrielle et generale*, Dunod, Paris, 1966, p. 5.

[2] Citat în L'information et la documentation de l'entreprise en matière de méthodes et de tehniques de géstion, Dunod, Paris, 1963, pag. 119.

Scanned with CamScanner

tarea unui control contabil permanent asupra lor, deoarece în acest domeniu nici cea mai mică economie nu trebuie să fie neglijată.

De asemenea, această separare este necesară și pentru faptul că unele întreprinderi comerciale au mai multe sectoare de activitate (desfacere, producție, achiziții etc.), iar cheltuielile de administrație și conducere, fiind comune pentru întreaga activitate economică, nu pot fi repartizate, în momentul efectuării lor, direct asupra sectoarelor de activitate economică.

Contabilitatea sintetică a acestor cheltuieli se ține cu ajutorul contului **521 Cheltuieli generale ale întreprinderii.**

După conținutul economic, acest cont face parte din clasa conturilor proceselor economice, categoria conturilor de colectare și repartizare a cheltuielilor, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Conținutul economic al contului este prezentat în tabelul 15.2. Reflectarea în conturi a colectării și repartizării cheltuielilor generale se face după schema de principiu din figura 15.6.

Tabelul 15.2

DEBIT	521 Cheltuieli generale ale întreprinderii	CREDIT
— Colectarea, în cursul lunii, a cheltuielilor administrativ-gospodărești și a cheltuielilor neeconomicoase.		— Repartizarea, la sfîrșitul lunii, a cheltuielilor generale asupra activităților întreprinderii (comercială, de achiziții, auxiliare, birou rate etc.).
Nu prezintă sold la sfîrșitul lunii.		

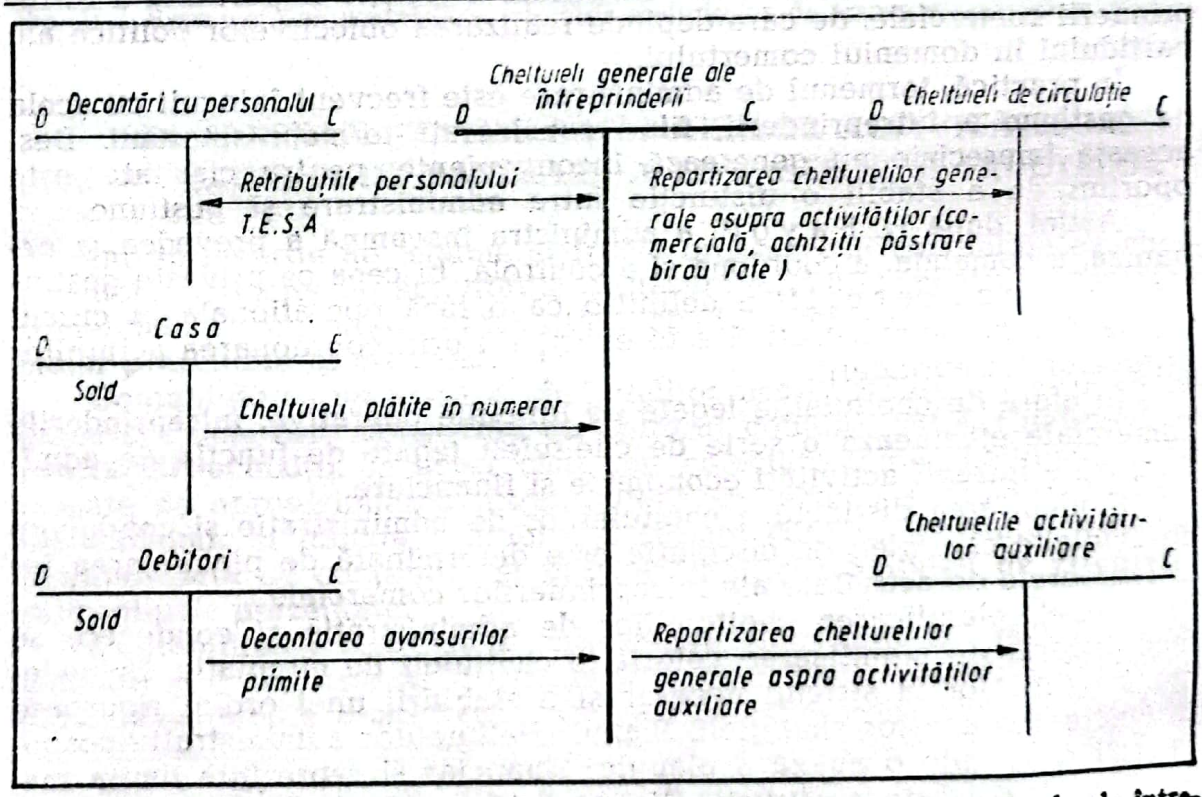


Fig. 15.6. Reprezentarea contabilă a colectării și repartizării cheltuielilor generale ale întreprinderii.

În contabilitatea analitică cheltuielile de administrație și conducere se împart, după economicitatea lor, în cheltuieli necesare (cheltuieli de interes general și cheltuieli administrativ-gospodărești) și cheltuieli neproductive.

Scanned with CamScanner

Înregistrarea cheltuielilor în debitul acestor conturi analitice se face pe măsura efectuării lor prin creditarea conturilor cu care au corespondență. În credit se înregistrează repartizarea acestor cheltuieli asupra sectoarelor de activitate ale întreprinderilor comerciale. Aceste conturi analitice nu au sold, după repartizarea rulajului lor.

15.6. REPARTIZAREA CHELTUIELILOR ÎNTREPRINDERII COMERCIALE

15.6.1. REPARTIZAREA CHELTUIELILOR GENERALE

Cheltuielile colectate în debitul contului **Cheltuieli generale ale întreprinderii** sînt repartizate, la sfîrșitul fiecărei luni, asupra cheltuielilor activităților comerciale (cu ridicata, cu amănuntul, de alimentație publică etc.) și asupra altor activități ale întreprinderilor comerciale (achiziții, semiindustrializare, activități auxiliare și anexe etc.).

Întreprinderile comerciale care au numai un singur sector de activitate repartizează global cheltuielile din conturile analitice ale contului **Cheltuieli generale ale întreprinderii** în contul **Cheltuieli de circulație.**

Întreprinderile comerciale care au mai multe sectoare de activitate repartizează cheltuielile de administrație și conducere asupra cheltuielilor sectoarelor respective, în funcție de volumul activităților economice efectuate de acestea sau în funcție de retribuții. Dacă, de exemplu, se are în vedere volumul activităților, acesta se ia din creditul contului **Venituri din activitatea de bază.**

Determinarea cotei-părți din cheltuielile de administrație și conducere aferente fiecărui sector de activitate se face pe baza formulei:

$$Cs = \frac{\Sigma CR \times \Sigma Vs}{\Sigma Vt} \qquad (6)$$

în care:

Cs este cota cheltuielilor administrative aferentă fiecărui sector;
CR — suma cheltuielilor de administrație și conducere de repartizat;
Vs — volumul activității fiecărui sector;
Vt — volumul total al activităților pe întreaga întreprindere comercială.

Prin aplicarea formulei de calcul prezentate asupra realizărilor fiecărui sector în parte se obțin cheltuielile de administrație și conducere aferente sectorului respectiv. Pe baza situației privind repartizarea cheltuielilor de administrație și conducere, la sfîrșitul lunii, se înregistrează în conturi repartizarea cheltuielilor, după modelul contabil prezentat în figura 15.6.

15.6.2. REPARTIZAREA CHELTUIELILOR ACTIVITĂȚII COMERCIALE, AFERENTE MĂRFURILOR VÎNDUTE ÎN ÎNTREPRINDERILE COMERCIALE CU AMĂNUNTUL

Cheltuielile de circulație efectuate sînt recuperate din rabatul comercial realizat la vînzarea mărfurilor. Din acest rabat se recuperează însă numai cheltuielile care se referă la mărfurile vîndute. În între-

Scanned with CamScanner

prinderile comerciale, unele cheltuieli cuprinse în capitolul Cheltuieli cu transportul, depozitarea, păstrarea și pregătirea desfacerii mărfurilor se referă atît la mărfurile vîndute, cît și la cele rămase în stoc, la sfîrșitul unei perioade de gestiune. Celelalte cheltuieli de circulație sînt considerate ca fiind aferente în întregime mărfurilor vîndute.

În aceste condiții, la unele subcapitole de cheltuieli se calculează atît cheltuielile aferente mărfurilor vîndute, cît și cheltuielile referitoare la stocul de mărfuri. Subcapitolele de cheltuieli la care se efectuează acest calcul sînt următoarele:

— cheltuieli cu transportul feroviar și pe apă;
— cheltuieli cu transportul auto și cu tracțiune animală;
— cheltuieli pentru pregătirea, sortarea și păstrarea mărfurilor;
— pierderi normale în timpul transportului mărfurilor;
— pierderi în limita normelor în timpul păstrării și desfacerii mărfurilor.

Primele două subcapitole se iau în calcul în mod obligatoriu, iar celelalte numai cu aprobarea Ministerului Finanțelor, după specificul activității întreprinderii comerciale.

Calcularea cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute are ca obiectiv central recuperarea sumelor investite de întreprinderea comercială în procesul circulației mărfurilor din venitul realizat la vînzarea mărfurilor și, pe această bază, stabilirea rezultatelor financiare din activitatea comercială. Acest calcul se face după repartizarea cheltuielilor de administrație asupra contului **Cheltuieli de circulație.**

Modelul de calcul al cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute poate fi prezentat astfel:

$$C_v = \frac{\left(\sum_{i=1}^{12} V_i\right) \times \left(C + \sum_{i=1}^{12} C_i\right)}{M + \left(\sum_{i=1}^{12} M_i\right)} \qquad (7)$$

Notațiile adoptate pentru acest calcul au următoarele semnificații:

C_v reprezintă cheltuielile aferente mărfurilor vîndute;
V_i — valoarea mărfurilor vîndute;
C — soldul inițial al cheltuielilor;
C_i — cheltuieli aferente mărfurilor intrate;
M — soldul inițial al mărfurilor;
M_i — valoarea mărfurilor intrate.

Elementele prezentate se iau în calcul astfel: soldul inițial al cheltuielilor și al mărfurilor este luat la începutul anului, iar celelalte elemente sînt luate în calcul, cumulat de la începutul anului și pînă la sfîrșitul perioadei de calcul.

Determinarea cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute se face, la sfîrșitul primei luni a anului, prin aplicarea formulei de calcul pentru fiecare din subcapitolele de cheltuieli menționate. Rezultatele obținute din calcul se adaugă la celelalte cheltuieli de circulație obținîndu-se suma totală a cheltuielilor aferente mărfurilor vîndute.

Scanned with CamScanner

Pentru celelalte luni ale anului, cheltuielile de circulaţie aferente mărfurilor vîndute se determină prin scăderea din rezultatul cumulat, obţinut la sfîrşitul perioadei de calcul, a totalului cumulat precedent. Cheltuielile de circulaţie aferente mărfurilor vîndute, determinate după metodologia descrisă, sînt reflectate în conturi, potrivit schemei din figura 15.7.

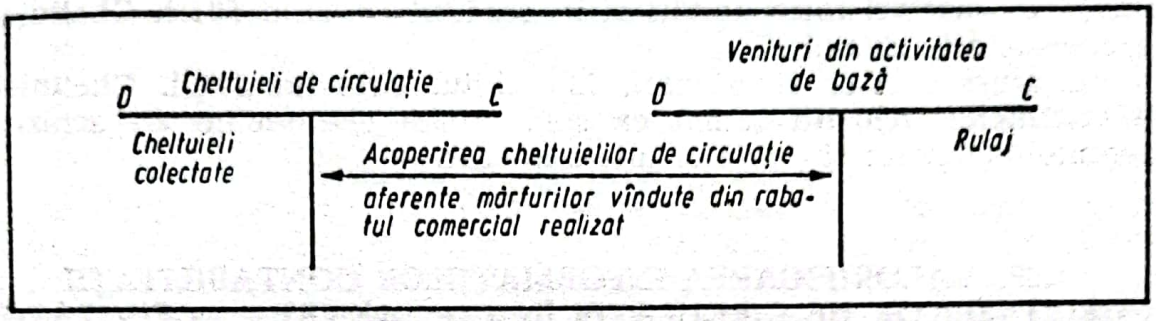


Fig. 15.7. Reprezentarea contabilă a repartizării cheltuielilor activităţii comerciale.

15.6.3. REPARTIZAREA CHELTUIELILOR ACTIVITĂŢII DE ACHIZIŢII

Legumele şi fructele achiziţionate de centrele de achiziţii sînt vîndute cu ridicata altor întreprinderi comerciale şi distribuite sectoarelor de activitate ale aceleiaşi întreprinderi comerciale (depozite de repartizare, depozite de păstrare, secţii de prelucrare etc.). Ca o consecinţă a acestui fapt, cheltuielile de achiziţii sînt repartizate, la sfîrşitul lunii, potrivit destinaţiei pe care au avut-o legumele şi fructele achiziţionate.

Repartizarea cheltuielilor de achiziţii pe cele două destinaţii se poate face cu ajutorul următorului model de calcul:

$$A_d = \frac{\left(\sum_{i=1}^{12} QD_i\right) \times \left(C + \sum_{i=1}^{12} C_i\right)}{L + \left(\sum_{i=1}^{12} L_i\right)} \qquad (8)$$

Termenii relaţiei matematice au următoarele semnificaţii:

A_d reprezintă Cheltuielile de achiziţii aferente ieşirilor de legume şi fructe pe destinaţii (vînzări cu ridicata sau distribuiri);
QD_i — Cantităţi de legume şi fructe ieşite pe destinaţii;
C — Soldul iniţial al cheltuielilor de achiziţii;
C_i — Cheltuieli de achiziţii efectuate;
L — Stocul iniţial de legume şi fructe;
L_i — Cantitatea intrată de legume şi fructe.

Prin aplicarea formulei de calcul asupra fiecărui cont analitic de cheltuieli se obţin cheltuielile de achiziţii aferente unei anumite destinaţii, după cum în numărătorul fracţiei se trec cantităţile de legume şi fructe vîndute cu ridicata sau distribuite.

Cheltuielile de repartizat cuprinse în conturile analitice, însumate, vor reprezenta totalul cheltuielilor de achiziţii aferente vînzărilor cu ridicata şi totalul cheltuielilor de achiziţii aferente legumelor şi fructelor distribuite.

Scanned with CamScanner

Pentru cheltuielile de achiziții repartizate asupra vînzărilor cu ridicata se va debita contul **600.04 Venituri din vînzarea mărfurilor prin unitățile de contractări-achiziții** prin creditul contului **501.4. Cheltuieli de contractări-achiziții.**

Cheltuielile de achiziții repartizate asupra distribuirilor de legume și fructe vor fi evidențiate în debitul contului **600.07. Venituri din mutații de mărfuri între unități** și în creditul contului **501.4. Cheltuieli de contractări-achiziții.**

În urma acestor repartizări, în debitul contului **501.4. Cheltuieli de contractări-achiziții** rămîn ca sold numai cheltuielile de achiziții aferente legumelor și fructelor aflate în stoc.

15.7. VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR CONTABILITĂȚII CHELTUIELILOR DE CIRCULAȚIE ÎN CONDUCEREA ACTIVITĂȚII ÎNTREPRINDERII COMERCIALE

Contabilitatea cheltuielilor de circulație furnizează informații importante pentru conducerea științifică a activității comerciale. Urmărirea planului de cheltuieli, calcularea indicatorilor cheltuielilor de circulație, determinarea raportului între cheltuielile generale și cheltuielile activităților economice, urmărirea cheltuielilor de circulație pe magazine, practic, nu sînt posibile fără cunoașterea conținutului informației contabile corespunzătoare și a metodologiei ei de calcul.

În legătură cu cheltuielile de circulație contabilitatea furnizează informații concretizate în următorii indicatori absoluți: volumul total al cheltuielilor pe întreprindere, furnizat de totalul rulajului debitor al conturilor **Cheltuieli de circulație** și **Cheltuieli generale ale întreprinderii,** și volumul total al cheltuielilor efectuate pe capitole și elemente de cheltuieli, furnizat de conturile analitice ale celor două conturi sintetice menționate. Volumul total al cheltuielilor de circulație pe întreprindere este calculat în contabilitate în funcție de stocul de mărfuri și de volumul desfacerilor.

Indicatorul „Volumul total al cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute" furnizat de creditul contului **Cheltuieli de circulație,** constituie elementul de bază în urmărirea planului de cheltuieli și pentru calcularea indicatorilor relativi ai cheltuielilor de circulație (nivelul cheltuielilor de circulație la 1 000 lei desfacere, cuantumul reducerii (creșterii) nivelului cheltuielilor de circulație, ritmul reducerii (creșterii) nivelului cheltuielilor de circulație și mărimea economiilor obținute din reducerea nivelului cheltuielilor de circulație), folosiți în analizele financiare.

Indicatorul „Volumul total al cheltuielilor efectuate pe capitole și elemente de cheltuieli" este folosit la determinarea mărimii relative a unor cheltuieli, calcularea eficienței unor cheltuieli și la urmărirea cheltuielilor de circulație pe magazine.

Compararea, în mărime relativă, a cheltuielilor planificate cu cele efective cuprinse în conturi permite factorilor de decizie să aprecieze măsura în care au fost respectate prevederile planului și, pe această bază, să adopte măsurile de rigoare.

Calcularea nivelului relativ al cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute furnizează informații referitoare la cheltuielile efec-

Scanned with CamScanner

tuate de întreprinderea comercială pentru un anumit volum al desfacerilor. Nivelul relativ se calculează la 100 lei sau 1 000 lei desfacere, cu ajutorul formulei:

$$N = \frac{CHv \times 1\,000}{D} \qquad (9)$$

în care:

N este nivelul relativ al cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute;
CHv — volumul cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute;
D — volumul desfacerilor.

Formula prezentată se poate aplica pe elemente de cheltuieli, pe capitole de cheltuieli și pe totalul cheltuielilor de circulație, lunar, trimestrial și anual. Concluziile rezultate în urma comparării cu perioadele anterioare permit luarea unor decizii care să ducă la reducerea cheltuielilor de circulație.

La concluzii interesante pot ajunge factorii de decizie, dacă scot în evidență mărimea relativă a unui element de cheltuieli, comparativ cu totalul cheltuielilor de circulație. Această comparație se face pe baza formulei de principiu:

$$\%CH = \frac{ECH \times 100}{\Sigma CH} \qquad (10)$$

în care:

%CH este ponderea unei cheltuieli de circulație;
ECH — mărimea elementului de cheltuieli a cărei pondere se măsoară;
CH — volumul total al cheltuielilor de circulație efectuate.

Cu ajutorul acestei formule se pot stabili cheltuielile care au o pondere mare în totalul cheltuielilor de circulație și căuta soluții de reducere a cheltuielilor în cauză.

Prin calcularea eficienței unui element de cheltuieli, factorii de decizie pot aprecia aportul acestuia la eficiența totală a cheltuielilor efectuate. Această eficiență se calculează cu ajutorul formulei de principiu:

$$WCH = \frac{D \times 100}{ECH} \qquad (11)$$

în care:

WCH este eficiența unei cheltuieli de circulație;
ECH — mărimea elementului de cheltuieli a cărui eficiență se măsoară.

Pe baza formulei prezentate se poate calcula eficiența cheltuielilor de retribuire a muncii, a cheltuielilor cu dobînzile bancare, a cheltuielilor pentru reclamă etc.

Cunoașterea cheltuielilor de circulație pe locurile care le-au generat (magazine, restaurante etc.) prezintă un interes deosebit pentru organele de decizie atît prin informațiile referitoare la volumul de cheltuieli efectuate de fiecare magazin sau restaurant, cît și prin posibilitatea de a determina rentabilitatea acestora.

Scanned with CamScanner

16

CONTABILITATEA REZULTATELOR FINANCIARE

16.1. FUNCȚIILE CONTABILITĂȚII REZULTATELOR FINANCIARE

Unul din principiile de bază ale eficienței activității economice a întreprinderilor constă în participarea lor la creșterea continuă a avuției naționale. Se poate spune, fără riscul de a exagera, că pentru conducerea unei întreprinderi — afirma E. Schmalenbach în lucrarea sa „Dinamiesche Bilanz" — nici o faptă economică nu are atîta importanță ca eficiența economică[1].

În ultimă instanță eficiența activității economice a întreprinderilor comerciale este apreciată prin rezultatele financiare obținute.

Prin rezultat financiar se înțelege diferența între veniturile realizate și cheltuielile efectuate de întreprinderea comercială într-o anumită perioadă. Beneficiul întreprinderilor comerciale se determină prin deducerea din rezultatele lor financiare a cheltuielilor, care conform legii se suportă direct din acestea. Dacă cheltuielile perioadei depășesc veniturile, întreprinderea înregistrează pierderi. Hotărîrea privind perfecționarea mecanismului economic-financiar, adoptată de Plenara C.C. al P.C.R. din martie 1978, precum și măsurile stabilite prin documentele Congresului al XII-lea al P.C.R. asigură condițiile pentru creșterea eficienței economice a activității tuturor întreprinderilor. În ansamblul măsurilor adoptate un loc important se atribuie creșterii rolului factorilor economico-financiari, în cadrul cărora rolul beneficiului — ca pîrghie economică — crește substanțial. Acest rol al beneficiului este determinat de faptul că el reprezintă unul din principalii indicatori cu ajutorul căruia se poate măsura eficiența economică a activității întreprinderilor comerciale.

În noile condiții economice de desfășurare a activității întreprinderilor comerciale, beneficiul devine principalul izvor de alimentare a acestora cu fonduri necesare satisfacerii nevoilor proprii. Folosirea unei părți din beneficiile realizate ca mijloc de autofinanțare are o importanță esențială în dezvoltarea activității întreprinderilor comerciale și mai ales în stimularea lor în utilizarea cît mai rațională a mijloacelor de care dispun.

De asemenea, rolul beneficiului sporește în mod substanțial, prin legarea lui de sistemul general de cointeresare atît a întreprinderilor comerciale, cît și a oamenilor muncii în rezultatele finale ale activității economice.

Adăugînd la toate acestea rolul beneficiului ca sursă a reproducției socialiste lărgite, obținem imaginea de ansamblu a funcțiilor importante pe care le are beneficiul în economia națională și în viața economică a întreprinderilor comerciale.

Datorită importanței deosebite a beneficiului în viața economică, calcularea lui cît mai aproape de realitate se înfăptuiește prin inter-

[1] E. Schmalenbach. *Le bilan dynamique*. Dunod, Paris, 1961, p. 22.

Scanned with CamScanner

mediul uneia dintre funcţiile fundamentale ale contabilităţii, şi anume: funcţia de calcul a rezultatelor financiare finale ale activităţii economice, a cărei necesitate a fost relevată pentru prima oară de Stevin[1], în anul 1600. În întreprinderile comerciale această funcţie ar constitui, după cum subliniază Jean Meyer[2], scopul esenţial al contabilităţii.

Calculul contabil al beneficiului este o cale de obţinere a unor informaţii necesare pentru aprecierea eficienţei economice a activităţii întreprinderilor comerciale. În aceste condiţii, între reprezentarea contabilă a beneficiului şi realitatea financiară este necesar să existe o concordanţă deplină. Orice abatere de la această concordanţă are drept consecinţă, în ultimă instanţă, diminuarea sau creşterea artificială a acumulărilor. Cu toate acestea, volumul beneficiului calculat prin procedee contabile este influenţat de modul de stabilire a rabatului comercial realizat, de delimitare în timp a unor cheltuieli, de calculare a amortizării mijloacelor fixe şi a uzurii obiectelor de inventar, determinarea cheltuielilor de circulaţie aferente mărfurilor vîndute etc.

De asemenea, necesitatea cunoaşterii rezultatelor financiare pe sectoare de activitate face utilă funcţia de urmărire şi determinare a rezultatelor financiare finale pe unităţi operative (depozite, magazine), alte sectoare şi activităţi diverse ale întreprinderilor comerciale.

O altă funcţie a contabilităţii constă în delimitarea rezultatelor financiare ale perioadei curente faţă de rezultatele altor perioade, pentru urmărirea în timp a eficienţei gestionării fondurilor de către întreprinderile comerciale.

16.2. CONTABILITATEA FORMĂRII BENEFICIILOR ŞI A PIERDERILOR

Calculul rezultatelor financiare are la bază veniturile şi cheltuielile întreprinderilor comerciale. Venitul reprezintă, în expresia lui generală, suma depăşirii încasărilor din vînzarea mărfurilor faţă de preţul lor de cumpărare. După sfera de cuprindere, conceptul de venit are un conţinut mai larg decît noţiunea de beneficiu, care îi este subordonată.

Veniturile întreprinderilor comerciale se pot realiza sub următoarele forme: rabatul (adaosul) comercial realizat din vînzarea mărfurilor, comisionul din vînzarea mărfurilor în tranzit, comisionul încasat pentru mărfurile vîndute în consignaţie, diferenţele de preţ la materiale de ambalat, veniturile din vînzarea produselor finite şi din prestări de servicii etc. Aceste venituri constituie surse de acoperire a cheltuielilor ocazionate de activităţile ce le generează. Astfel, rabatul comercial este utilizat ca sursă de acoperire a cheltuielilor privind vînzarea mărfurilor; comisionul este folosit pentru acoperirea cheltuielilor din operaţiunile de consignaţie etc., iar diferenţa dintre venituri şi cheltuieli reprezintă rezultatul financiar.

---

[1] E. Schmalenbach. *Le bilan dynamique*, Dunod, Paris, 1961, p. 4.

[2] Jean Meyer. *Comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale*. Dunod, Paris, 1962, p. 10.

Scanned with CamScanner

Veniturile şi cheltuielile legate de activitatea comercială sînt reflectate în conturile care evidenţiază realizările din vînzarea mărfurilor şi cheltuielile de circulaţie.

Principala sursă de venituri din activitatea comercială este rabatul (adaosul) comercial rezultat din vînzarea mărfurilor şi care se realizează odată cu încasarea contravalorii lor. Preţul mărfurilor vîndute se reflectă în creditul contului **Venituri din activitatea de bază.** La finele lunii, în debitul acestui cont se înregistrează acelaşi preţ diminuat cu rabatul aferent mărfurilor vîndute. Diferenţa dintre aceste două mărimi reprezintă rabatul (adaosul) comercial realizat.

Rabatul (adaosul) comercial realizat din vînzarea mărfurilor se poate calcula prin: metoda cotei medii globale pe întreprindere, metoda cotelor medii analitice pe gestiuni şi metoda cotelor procentuale individuale de rabat.

Modelul matematic al calculului veniturilor provenite din rabatul (adaosul) comercial realizat din vînzarea mărfurilor, după metoda cotei medii globale pe întreprindere, este prezentat în formula 1.

$$\overline{R}_v = \frac{\left(\sum_{i=1}^{12} V_i\right) \times \left(R + \sum_{i=1}^{12} R_i\right)}{M + \left(\sum_{i=1}^{12} M_i\right)} \qquad (1)$$

în care:

$\overline{R}_v$ reprezintă rabatul mediu aferent mărfurilor vîndute;

V_i — vînzările de mărfuri de la începutul anului pînă la sfîrşitul perioadei de calcul;

R — soldul iniţial al rabatului la începutul anului;

R_i — rabatul aferent mărufurilor intrate de la începutul anului pînă la sfîrşitul perioadei de calcul;

M — soldul iniţial al mărfurilor la începutul anului;

M_i — mărfuri intrate de la începutul anului pînă la sfîrşitul perioadei de calcul.

Acest calcul se efectuează lunar şi este generalizat în întreprinderile comerciale cu ridicata, cu amănuntul şi de alimentaţie publică. În această metodă, rabatul comercial realizat pe luna de calcul se obţine ca diferenţă între rezultatul de la sfîrşitul perioadei de calcul şi rezultatul perioadei precedente, pe baza formulei (2):

$$\overline{RL}_v = \overline{R}_{v_1} - \overline{R}_{v_0} \qquad (2)$$

în care:

$\overline{RL}_v$ este rabatul mediu lunar aferent mărfurilor vîndute;

$\overline{R}_{v_1}$ — rabatul mediu aferent mărfurilor vîndute, la sfîrşitul perioadei de calcul;

$\overline{R}_{v_0}$ — rabatul mediu aferent mărfurilor vîndute din perioada precedentă de calcul.

Scanned with CamScanner

MĂRFURI ÎN UNITATE CU AMĂNUNTUL

DATA	DEBIT	CREDIT	SOLD
1 ianuarie	—	—	100
31 ianuarie	100		

RABAT SAU ADAOS COMERCIAL

DATA	DEBIT	CREDIT	SOLD
1 ianuarie	—	—	10
31 ianuarie		10	

VENITURI DIN ACTIVITATEA DE BAZĂ

DATA	DEBIT	CREDIT	SOLD
31 ianuarie		100	

Fig. 16.1. Date de calcul a rabatului comercial realizat pe luna ianuarie.

Pentru exemplificare, în figura 16.1. sînt prezentate datele de calcul necesare pe luna ianuarie. Prin transpunerea datelor contabile în modelul matematic, se va obține, pe luna ianuarie, un rabat mediu realizat de:

$$\overline{R}_v = \frac{100 \times (10 + 10)}{100 + 100} = 10 \text{ u.v.}$$

În vederea efectuării calculului contabil al venitului din vînzarea mărfurilor, pe baza rabatului mediu realizat, se determină prețul mediu de cumpărare al mărfurilor vîndute ($\overline{P}cv$) după formula (3)

$$\overline{P}cv = V - \overline{R}_v = 100 - 10 = 90 \text{ u.v.} \qquad (3)$$

Rezultatele calculelor efectuate vor fi reflectate în debitul conturilor **Venituri din activitatea de bază,** 90 u.v., **Rabat sau adaos comercial,** 10 u.v. și în creditul contului **Mărfuri în unitățile cu amănuntul** 100 u.v. După aceste înregistrări, contul **Venituri din activitatea de bază** va avea un sold creditor provizoriu de 10 u.v., reprezentînd venitul din vînzarea mărfurilor. Pentru calcularea rabatului realizat pe luna februarie, în figura 16.2. sînt prezentate datele contabile necesare. Potrivit formulei de calcul, rabatul mediu realizat cumulat va fi de:

$$\overline{R}_v = \frac{200 \times (10 + 20)}{100 + 200} = 20 \text{ u.v.}$$

Scanned with CamScanner

MĂRFURI ÎN UNITĂȚILE CU AMĂNUNTUL

DATA	DEBIT	CREDIT	SOLD
1 ianuarie	–	–	100
31 ianuarie	100	–	
29 februarie	100	–	
TOTAL CUMULAT	200	–	

RABAT SAU ADOS COMERCIAL

DATA	DEBIT	CREDIT	SOLD
1 ianuarie	–	–	10
31 ianuarie	–	10	
29 februarie	–	10	
TOTAL CUMULAT	–	20	

VENITURI DIN ACTIVITATEA DE BAZĂ

DATA	DEBIT	CREDIT	SOLD
31 ianuarie	–	100	
29 februarie	–	100	
TOTAL CUMULAT	–	200	

Fig. 16.2. Date de calcul al rabatului comercial realizat, cumulate pe lunile ianuarie-februarie.

Rabatul mediu realizat pe luna februarie se va calcula astfel:

$$\bar{R}L_v = \bar{R}_{v_1} - \bar{R}_{v_0} = 20 - 10 = 10 \text{ u.v.}$$

Metoda prezentată dă rezultate cu un grad oarecare de aproximație datorită modificării, în cursul anului, a ponderii mărfurilor cu diferite cote de rabat, aceasta putînd amplifica sau reduce venitul rezultat din calcul și să influențeze în final mărimea beneficiului din bilanț.

Atenuarea, în mare parte, a efectelor metodei analizate se poate obține prin folosirea metodei cotelor medii analitice pe gestiuni, care se deosebește de precedenta prin faptul că datele de calcul din formula (1) sînt luate la nivel de gestiune, iar obținerea rabatului mediu realizat pe întreprindere se face prin însumarea rabaturilor medii calculate pe gestiunile de mărfuri. Metoda ar putea fi aplicată în întreprinderile comerciale cu amănuntul și de alimentație publică, dacă s-ar urmări rabatul comercial pe gestiunile de mărfuri. Acest lucru este posibil întrucît în documentele de livrare ale furnizorului sînt precizate cotele de rabat pentru mărfurile intrate.

Calcularea rabatului comercial realizat după metoda cotelor procentuale individuale de rabat constă, în esență, în următoarele:

Scanned with CamScanner

— se determină pe gestiuni rabatul aferent stocului de mărfuri ca produs între stocurile individuale de mărfuri din conturile analitice deschise pe fiecare fel de marfă și coeficientul de rabat aferent fiecărei mărfi;

— totalurile rabaturilor aferente stocurilor de mărfuri ale gestiunilor se însumează, obținîndu-se rabatul aferent stocului de mărfuri pe întreprindere;

— prin scăderea rabatului aferent stocului de mărfuri pe întreprindere, la care se adaugă rabatul cedat întreprinderilor comerciale cu amănuntul, din totalul creditor al contului **Rabat sau adaos comercial** se obține rabatul realizat din vînzări.

Metoda cotelor procentuale individuale de rabat poate fi folosită la întreprinderile comerciale cu ridicata, unde există toate condițiile de aplicare.

În afară de rabatul realizat, în debitul contului **Venituri din activitatea de bază** se virează, la sfîrșitul lunii, cheltuielile de circulație aferente mărfurilor vîndute din debitul contului **Cheltuieli de circulație.** După repartizarea cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vîndute, soldul contului **Venituri din activitatea de bază** va reprezenta rezultatele financiare obținute din activitatea comercială, care pot fi: beneficii sau pierderi. Acest sold este virat, la sfîrșitul lunii, în debitul sau creditul contului **Beneficii și pierderi,** după caz.

Calculul contabil al rezultatelor financiare din activitatea comercială poate fi urmărit cu ajutorul schemei din figura 16.3.

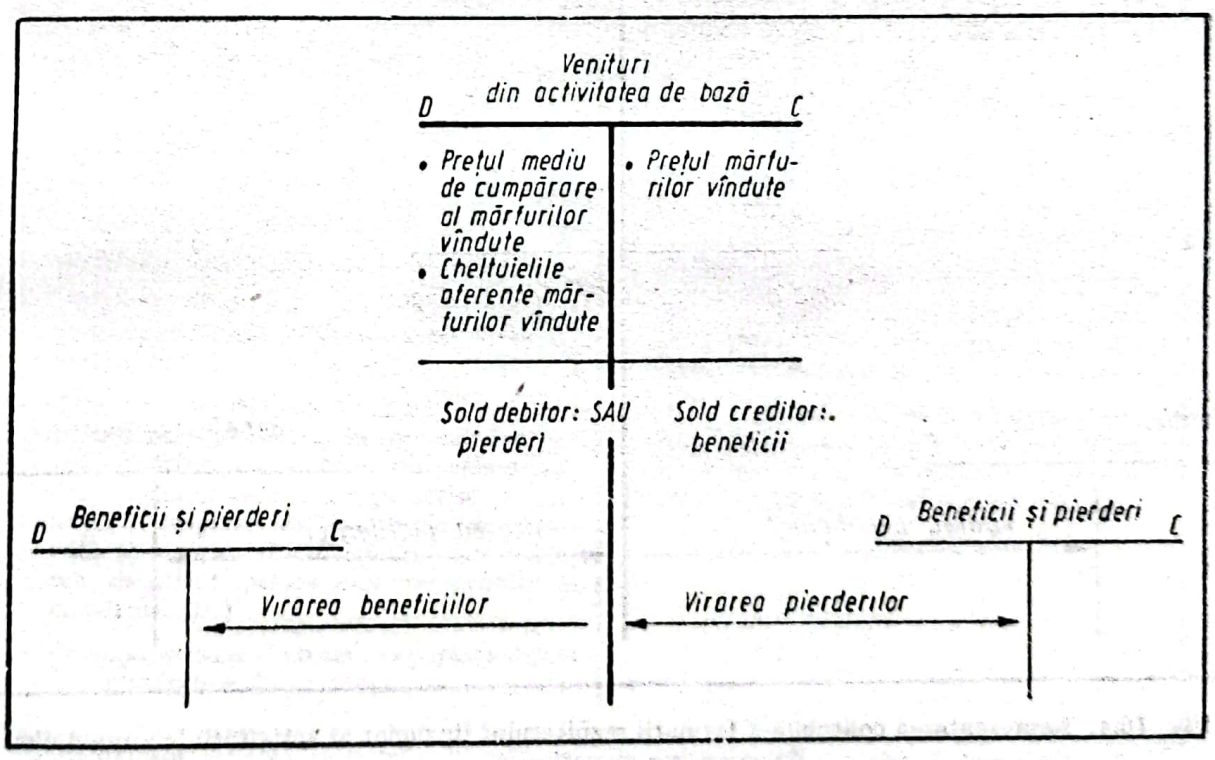


Fig. 16.3. Reprezentarea contabilă a formării rezultatului financiar din activitatea comercială.

Stabilirea rezultatelor financiare din alte activități prezintă anumite particularități, determinate de complexitatea operațiilor economice generate de fiecare activitate în parte. Astfel, rezultatele finan-

Scanned with CamScanner

ciare ale activității laboratoarelor de cofetărie și patiserie apar ca diferență între prețul de livrare al produselor distribuite unităților de alimentație publică și prețul de cost efectiv al acestor produse plus impozitul pe circulația mărfurilor. Prețul de livrare al produselor distribuite se reflectă în creditul contului **601.01 Venituri din vînzarea produselor finite.** În debitul acestui cont se evidențiază, la sfîrșitul lunii prețul de cost efectiv al produselor livrate, prin descărcarea contului **Produse finite,** cu prețul de livrare, și repartizarea diferențelor de preț plus impozitul pe circulația mărfurilor. În urma acestei operații contabile, soldul contului **601.01 Venituri din vînzarea produselor finite** va reprezenta rezultatul financiar al activității laboratoarelor de cofetărie și patiserie, adică beneficiu sau pierdere. Soldul acestui cont se virează, la finele lunii, în debitul sau creditul contului **Beneficii și pierderi,** după caz. Determinarea contabilă a rezultatelor financiare ale activității laboratoarelor de cofetărie și patiserie este prezentată în figura 16.4.

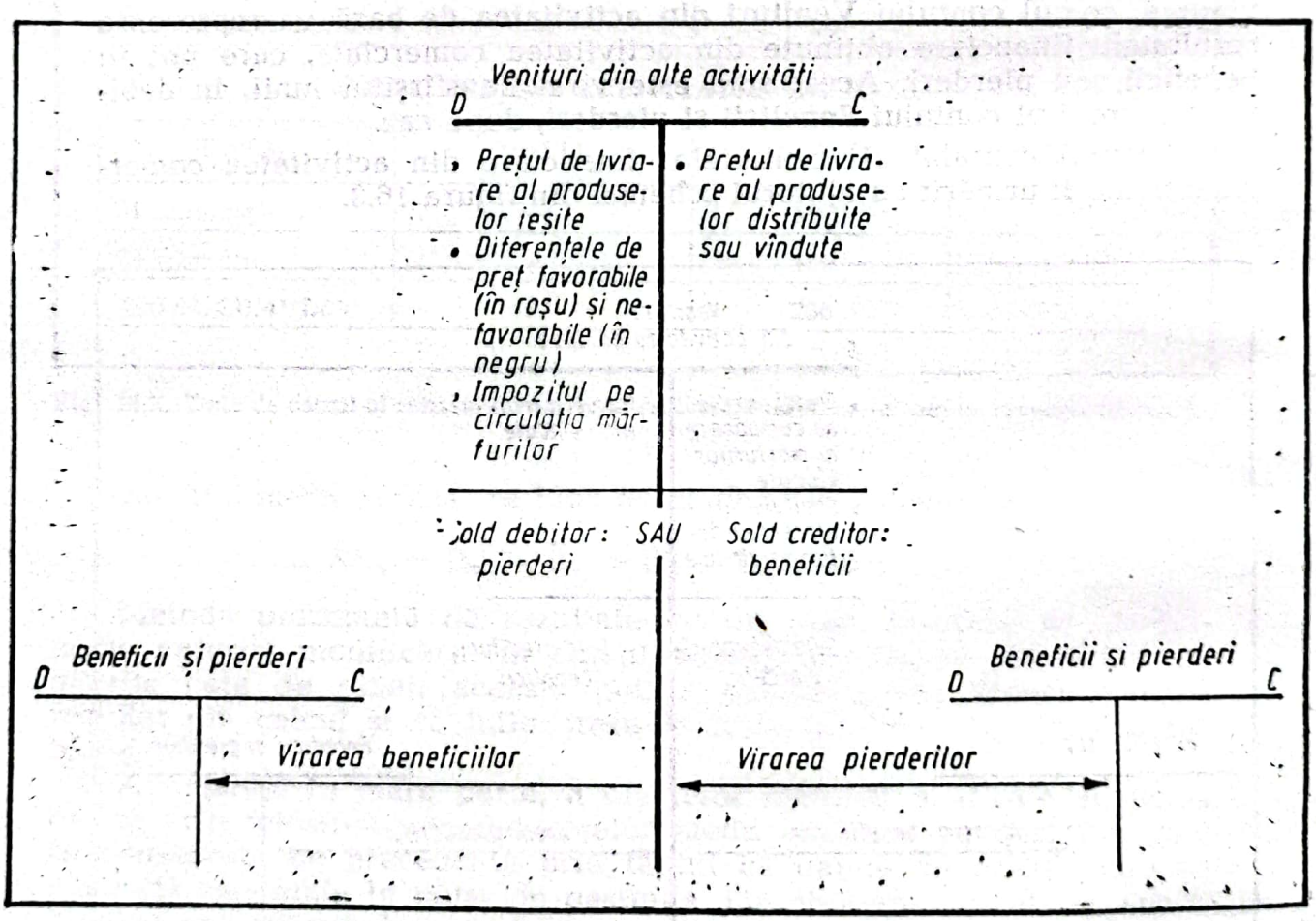


Fig. 16.4. Reprezentarea contabilă a formării rezultatului financiar al activității laboratoarelor de cofetărie și patiserie.

Calcularea rezultatelor financiare ale altor activități, ca de exemplu servicii și prestații, vînzarea materialelor, diferențe de preț la materialele de ambalat etc. urmează cu mici excepții una din schemele prezentate, după specificul operațiilor în cauză.

Scanned with CamScanner

În afară de rezultatele din activitatea de bază și din alte activități, preluate din alte conturi, unele pierderi și beneficii ale întreprinderilor comerciale din anul curent și din anii precedenți, se înregistrează, în cursul anului, direct în contul **750 Beneficii și pierderi.** De asemenea, în acest cont se înregistrează amenzile și penalizările plătite care nu se datoresc vinovăției unei persoane, în măsura în care nu se acoperă din cele încasate, și unele cheltuieli care nu au legătură cu circulația mărfurilor și nu pot fi recuperate din rabatul comercial realizat la vînzarea mărfurilor. Din categoria cheltuielilor care se suportă direct din rezultatele financiare ale întreprinderilor comerciale fac parte: cheltuielile cu pregătirea cadrelor și practica în producție, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, contribuția bănească pentru efectuarea unor lucrări de interes obștesc, amortizarea unor mijloace fixe scoase din funcțiune înainte de termen, cheltuielile de protocol și alte cheltuieli prevăzute de lege.

După conținutul economic, contul **Beneficii și pierderi** face parte din clasa conturilor de rezultate financiare, categoria conturilor de colectare și calculație a rezultatelor financiare, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional. Acest cont servește la preluarea lunară a rezultatelor din conturile **Venituri din activitatea de bază** și **Venituri din alte activități** și la reflectarea directă a unor beneficii și pierderi din operațiuni necomerciale și din anii precedenți; rolul lui principal constă în regruparea generală a tuturor rezultatelor și calcularea rezultatului financiar final — beneficiu sau pierdere. Conținutul economic al contului **Beneficii și pierderi** este prezentat în tabelul 16.1. Reflectarea contabilă a formării beneficiilor și pierderilor în contul respectiv se face după schema din figura 16.5.

Tabelul 16.1

DEBIT	750 Beneficii și pierderi	CREDIT
— Pierderile din activitatea comercială. — Pierderile din alte activități (vînzarea produselor finite, laboratoare de cofetărie etc.). — Alte pierderi din anul curent și din anii precedenți (pierderi din recondiționarea unor mărfuri alimentare, din calamități, din scăderea creanțelor prescrise, a creanțelor respinse de instanțele de judecată și a creanțelor litigioase, din scăderea debitelor persoanelor insolvabile și dispărute etc.) — Colectarea unor cheltuieli suportate direct din rezultatele financiare.		— Beneficiile din activitatea comercială. — Beneficiile din alte activități (vînzarea produselor finite, laboratoare de cofetărie, operațiuni cu ambalajele etc.). — Alte beneficii din anul curent și din anii precedenți (majorarea prețurilor unor stocuri supranormative necreditate de bancă, amenzi și penalități etc.)
Soldul debitor reflectă pierderile de mijloace circulante rezultate din activitatea întreprinderii	SAU	Soldul creditor indică beneficiile obținute din activitatea întreprinderii.

Contabilitatea analitică a rezultatelor financiare la contul **Beneficii și pierderi** este organizată pe categorii de beneficii și pierderi din activitatea comercială, activitatea necomercială și operații diverse.

Scanned with CamScanner

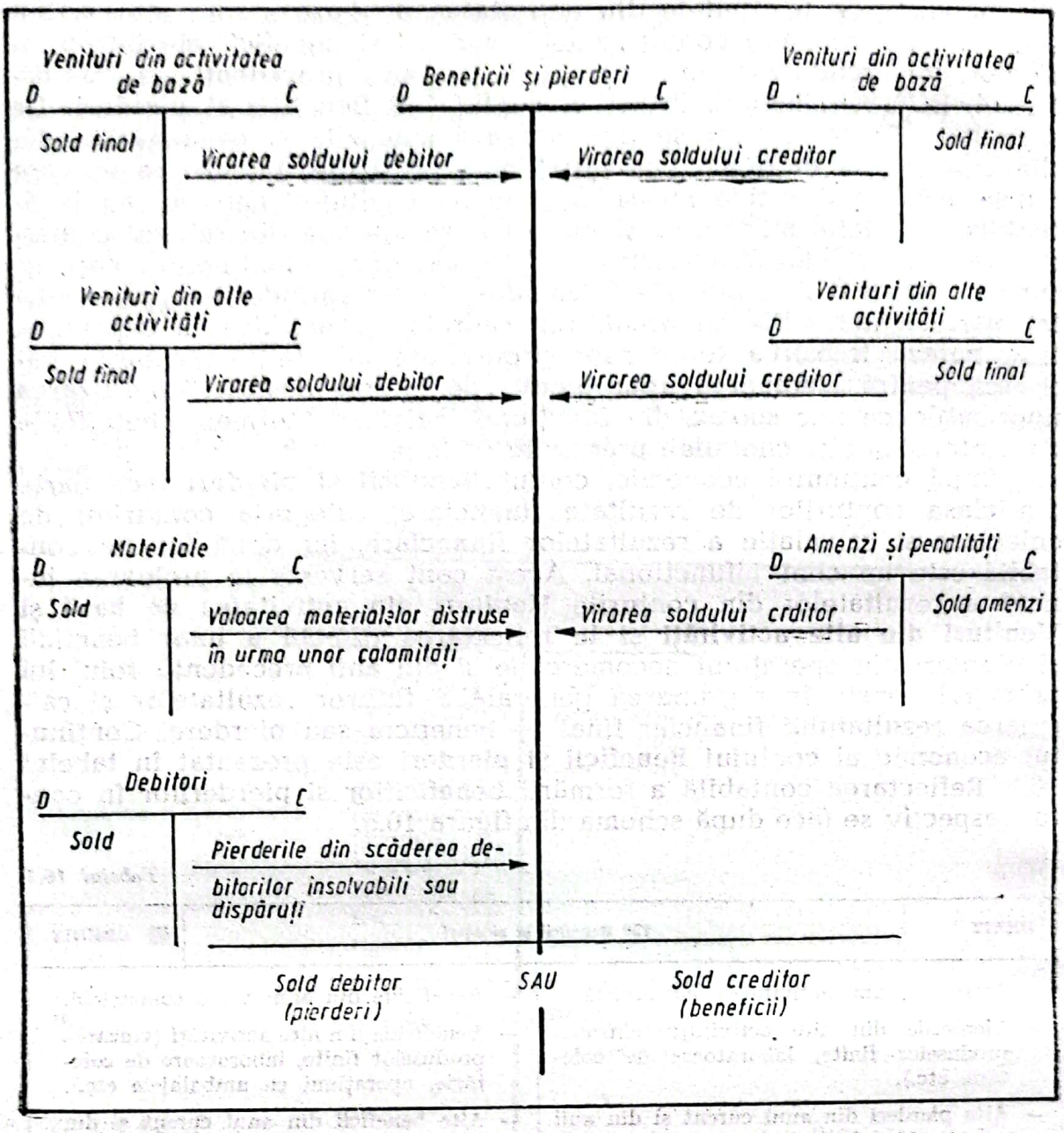


Fig. 16.5. Reprezentarea contabilă a formării rezultatului financiar final.

16.3. CONTABILITATEA REPARTIZĂRII BENEFICIULUI ȘI A ACOPERIRII PIERDERILOR

Beneficiile obținute de întreprinderile comerciale din activitatea economică se împart în beneficii planificate și beneficii peste plan. Beneficiile planificate sînt prevăzute în bugetele de venituri și cheltuieli ale întreprinderilor comerciale.

În componența beneficiilor peste plan se disting beneficiile din efort propriu și beneficiile realizate fără efortul propriu al întreprinderilor comerciale.

Prin beneficii peste plan din efort propriu se înțeleg sumele realizate de întreprinderile comerciale ca urmare a depășirii planurilor de

Scanned with CamScanner

desfacere și a reducerii nivelului cheltuielilor de circulație, prin activitatea depusă de colectivul întreprinderii.

Beneficiile peste plan realizate fără efort propriu reprezintă sumele obținute independent de activitatea economică desfășurată ca de exemplu, prin mărirea cotelor de rabat comercial, reducerea tarifelor de servicii comunale etc.

Pe baza principiilor mecanismului economic și financiar și a actelor normative elaborate în conformitate cu acestea, beneficiile întreprinderilor comerciale au următoarele destinații: restituirea fondurilor primite de la societate, dezvoltarea generală a societății și constituirea fondurilor proprii ale întreprinderii necesare autofinanțării unor nevoi economico-sociale și stimulării materiale a personalului muncitor. În funcție de aceste destinații, repartizarea beneficiilor se face ca în figura 16.6.

În întreprinderile comerciale repartizarea beneficiului are loc, în cursul anului, provizoriu, sub forma vărsămintelor și prelevărilor din beneficii. Calculul integral al sumelor de vărsat și de prelevat din beneficii se face la sfîrșitul anului pe baza beneficiului efectiv realizat. Vărsămintele în contul beneficiului se efectuează în tot cursul anului și reprezintă plăți provizorii în contul sumei totale ce urmează a se vărsa din beneficiul anual. Prin prelevarea unor părți din beneficii se înțelege reținerea planificată la dispoziția întreprinderii comerciale a unei sume anume determinate din mijloacele bănești formate pe seama beneficiului.

Vărsămintele și prelevările din beneficii efectuate în cursul anului pentru destinațiile menționate sînt reflectate în contul **751 Repartizarea beneficiilor** care, după conținutul economic, face parte din clasa conturilor mijloacelor economice, categoria conturilor de mijloace circulante în decontare, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Conținutul economic al contului este prezentat în tabelul 16.2.

Tabelul 16.2

DEBIT	751 Repartizarea beneficiilor	CREDIT
— Vărsămintele din beneficii la buget. — Vărsăminte din beneficii la organul ierarhic superior. — Vărsăminte din beneficii la bancă pentru rambursarea unor credite. — Vărsăminte pentru alte destinații legale. — Prelevări din beneficii pentru fondul de dezvoltare economică, fondul mijloacelor circulante și fondurile pentru construcții de locuințe și acțiuni sociale. — Prelevări din beneficii pentru constituirea fondului de participare a oamenilor muncii la beneficii.	— Reținerea, după aprobarea bilanțului anual, a vărsămintelor efectuate din beneficiul cuvenit bugetului și organului ierarhic superior. — Reținerea din beneficiul realizat a vărsămintelor efectuate pentru rambursarea creditelor privind lucrările de mică mecanizare și finanțarea unor investiții. — Reținerea din beneficiile realizate a prelevărilor efectuate pentru constituirea fondurilor proprii ale întreprinderii.	
Soldul debitor reflectă vărsămintele și prelevările din beneficii, efectuate în cursul anului.		

Scanned with CamScanner

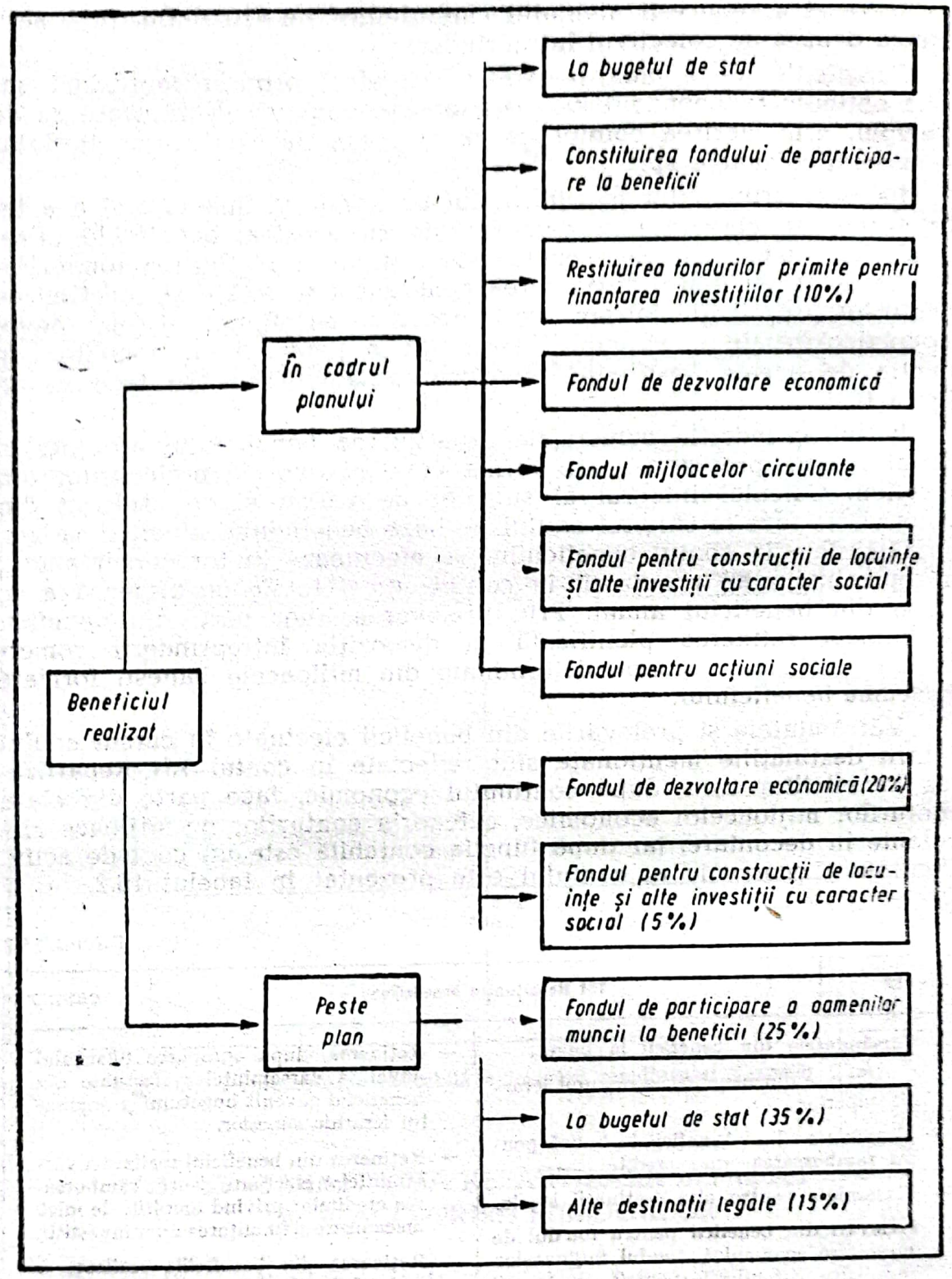


Fig. 16.6. Repartizarea beneficiului realizat.

Beneficiul stabilit definitiv pentru a fi vărsat, după aprobarea bilanțurilor contabile anuale, se evidențiază în contul **Decontări cu bugetul statului** pentru sumele cuvenite bugetului, și în contul **Decontări între unitate și organul ierarhic superior** pentru sumele cuvenite organelor coordonatoare.

Scanned with CamScanner

Contul **Decontări cu bugetul statului** reflectă în credit beneficiul cuvenit bugetului la sfîrşitul anului, iar în debit reţinerea vărsămintelor efectuate în cursul anului expirat şi vărsarea diferenţelor. Soldul creditor reprezintă beneficiul care nu a fost vărsat la buget, la sfîrşitul anului.

Contul **Decontări între unitate şi organul ierarhic superior** se creditează cu beneficiul din anul expirat, cuvenit organului coordonator, şi se debitează cu sumele vărsate, în cursul anului expirat, din beneficiile realizate şi cu sumele virate la sfîrşitul anului în contul beneficiului datorat. Soldul creditor reflectă beneficiul cuvenit organului ierarhic superior, la sfîrşitul anului. Reflectarea contabilă a vărsămintelor efectuate din beneficiu la buget şi organul coordonator precum şi reţinerea lor la sfîrşitul anului se prezintă în figura 16.7. Efectuarea pre-

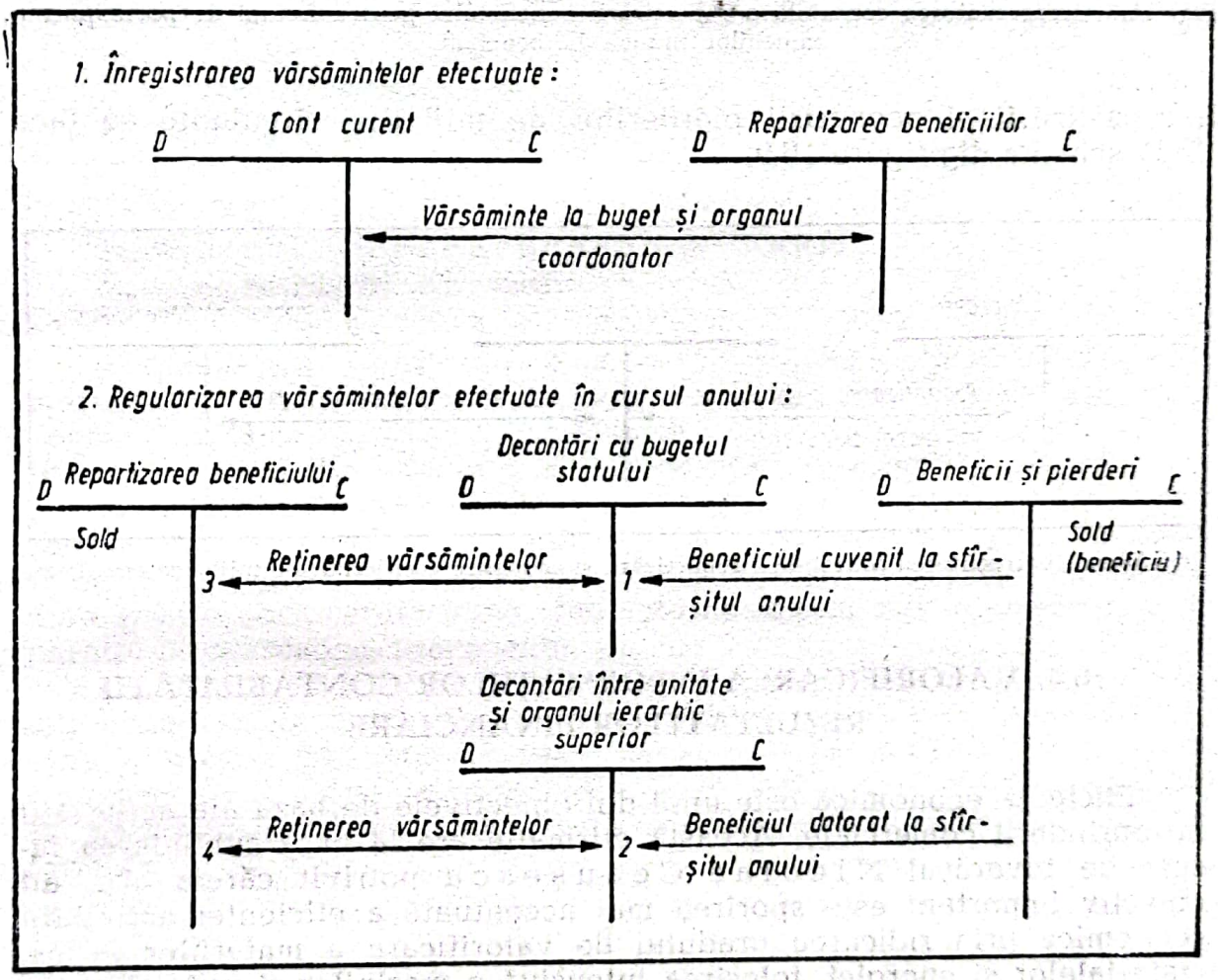


Fig. 16.7. Reprezentarea contabilă a repartizării beneficiilor la buget şi organul coordonator.

levărilor din beneficii pentru fondul de participare la beneficii şi regularizarea lor la sfîrşitul anului se prezintă în figura 16.8.

Soldarea activităţii unor întreprinderi comerciale cu pierderi are drept consecinţă diminuarea mijloacelor circulante proprii cu care au fost dotate. Ca urmare, pierderile evidenţiate ca sold debitor în contul **Beneficii şi pierderi** se repartizează, după aprobarea bilanţului anual, în debitul contului **Fondul mijloacelor circulante.** Reflectarea contabilă

Scanned with CamScanner

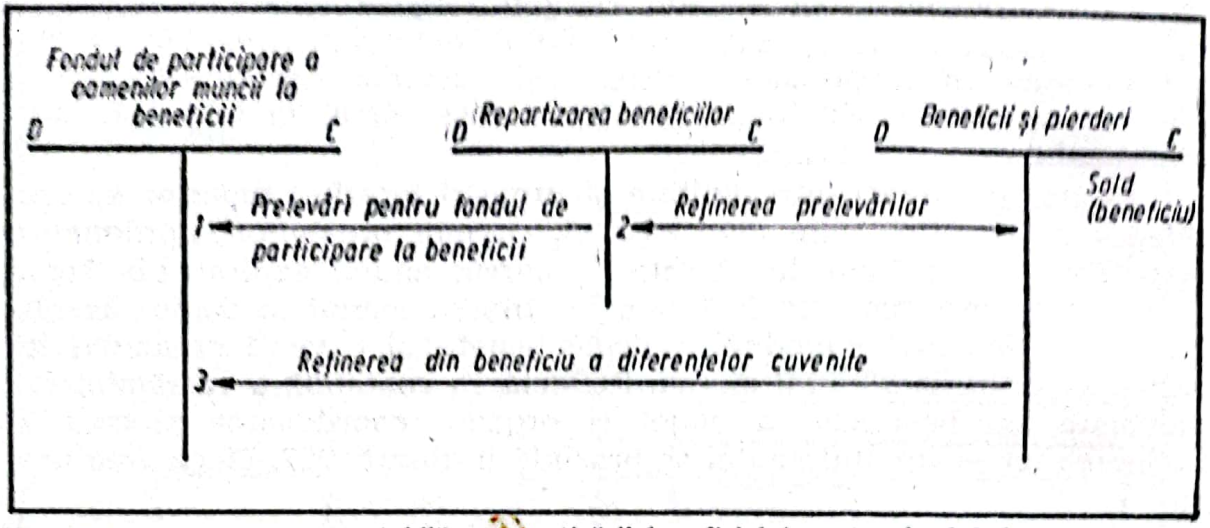


Fig. 16.8. Reprezentarea contabilă a repartizării beneficiului pentru fondul de participare a oamenilor muncii la beneficii.

a repartizării și acoperirii pierderilor de mijloace circulante se face după schema dig figura 16.9.

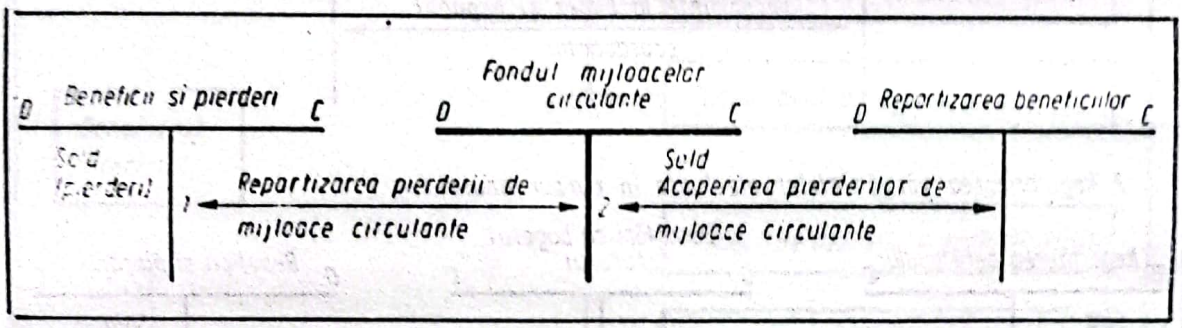


Fig. 16.9. Reprezentarea contabilă a repartizării și acoperirii pierderilor de mijloace circulante.

16.4. VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR CONTABILITĂȚII REZULTATELOR FINANCIARE

Eficiența economică este unul din obiectivele de bază ale activității întreprinderii comerciale. Această afirmație are la bază sublinierea făcută de tovarășul Nicolae Ceaușescu potrivit căreia „Un alt obiectiv important este sporirea mai accentuată a eficienței activității economice prin ridicarea gradului de valorificare a materiilor prime, materialelor și energiei, folosirea intensivă a mașinilor și utilajelor, reducerea costurilor, îndeosebi a cheltuielilor materiale, și creșterea beneficiilor".[1]

Pentru determinarea eficienței economice, de regulă se compară cele două laturi ale oricărei activități economice: efortul și efectul pe care ea le ocazionează. În întreprinderile comerciale efortul este concretizat în volumul desfacerilor de mărfuri și volumul fondurilor angajate în activitatea comercială, cum ar fi: fondul mijloacelor fixe, fon-

[1] Nicolae Ceaușescu, Raport la cel de-al XII-lea Congres al Partidului Comunist Român, Editura politică, București, 1979, p. 41.

Scanned with CamScanner

dul mijloacelor circulante, fondurile atrase și împrumutate etc.; efectul se concretizează în beneficiile obținute din activitatea economică.

Informațiile referitoare la cele două părți ale eficienței economice (efort/efect) sînt furnizate preponderent de sistemul informațional contabil. Cu ajutorul informațiilor contabile se pot determina o serie de indicatori de eficiență, ca: rata rentabilității desfacerilor de mărfuri, eficiența stocurilor de mărfuri, rata rentabilității întreprinderii, beneficii la 1 000 lei fonduri fixe, beneficii la 1 000 lei mijloace circulante etc.

Rata rentabilității desfacerilor de mărfuri exprimă raportul dintre efortul depus de lucrătorii întreprinderii comerciale, materializat în volumul desfacerilor de mărfuri, și efectul util obținut de pe urma acestui efort, concretizat în volumul beneficiilor realizate. Prin intermediul acestui indicator se poate determina eficiența activității comerciale, care este condiția sine qua non a perfecționării continue a autogestiunii economico-financiare a întreprinderii comerciale. Ca unitate de măsură se poate folosi indicatorul „Rentabilitatea desfacerilor de mărfuri", exprimat în procente cu ajutorul formulei:

$$R_d = \frac{B_v \times 100}{V} \qquad (4)$$

în care:

R_d este rentabilitatea desfacerilor de mărfuri;
B_v — beneficiul din vînzări;
V — volumul vînzărilor, la prețul cu amănuntul.

Termenii numărătorului și numitorului pot cuprinde date lunare, trimestriale și anuale luate din următoarele surse de informații contabile: pentru beneficiu — soldul creditor al contului analitic **750.02 Beneficii și pierderi din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor** sau al altor conturi analitice, după specificul activității comerciale, iar pentru vînzări — totalul creditor al contului **Venituri din activitatea de bază.** Această rată indică beneficiul realizat în medie la 100 lei mărfuri vîndute și este considerată bună cînd este constantă sau în creștere, comparativ cu perioadele precedente.

Orice stoc de mărfuri este generator de desfaceri și aduce un anumit beneficiu. În condițiile realizării obiectivului trasat de partid privind creșterea eficienței în toate sectoarele de activitate, este recomandabil ca în practica comercială să se măsoare și eficiența stocurilor de mărfuri. Indicatorul în cauză se poate calcula, în principiu, după formula:

$$E_s = V_r \times R_d \qquad (5)$$

în care:

E_s este eficiența stocului de mărfuri;
V_r — rata vitezei de rotație a stocului de mărfuri (calculată cu ajutorul formulei (10), din capitolul 5).

De exemplu, dacă se obține din vînzarea mărfurilor o rentabilitate de 3% la un volum al desfacerilor de 400 unități valorice, rezultat din 4 rotații ale stocului de mărfuri, înseamnă că acesta a avut o eficiență de 12%. Ca urmare, se consideră că rentabilitatea de 3% corespunde întotdeauna unei singure rotații a stocului mediu de mărfuri. Compararea acestui indicator pe două perioade succesive permite decidentului de a constata în ce măsură eficiența stocului de mărfuri a fost

Scanned with CamScanner

îmbunătățită și, pe această bază, de a adopta măsurile corespunzătoare de ameliorare a situației.

Rata rentabilității întreprinderii exprimă raportul beneficiului față de o mărime cu ajutorul căreia a fost creat. Rentabilitatea întreprinderii poate fi economică și financiară. Rentabilitatea economică se calculează pe baza formulei:

$$R_e = \frac{B \times 100}{\overline{M}_f + \overline{M}_c} \qquad (6)$$

în care:

R_e este rentabilitatea economică a întreprinderii;
B — beneficiul total al întreprinderii;
$\overline{M}_f$ — valoarea medie a mijloacelor fixe;
$\overline{M}_c$ — valoarea medie a mijloacelor circulante.

Sursele de informații contabile folosite în calcul sînt: soldul creditor al contului **Beneficii și pierderi** plus soldurile debitoare ale conturilor care reflectă mijloacele fixe și mijloacele circulante. Cu ajutorul acestui indicator se determină eficiența economică a folosirii mijloacelor economice, exprimată în mărimea beneficiului obținut de la fiecare 100 lei mijloace fixe și circulante. Rentabilitatea financiară se calculează cu ajutorul formulei:

$$R_f = \frac{B \times 100}{\overline{F}_p} \qquad (7)$$

în care:

R_f este rentabilitatea financiară a întreprinderii;
$\overline{F}_p$ — fondurile proprii medii (suma fondului mijloacelor fixe și a fondului mijloacelor circulante)

Datele privind fondurile proprii de la numitorul fracției sînt furnizate de soldurile creditoare ale conturilor **Fondul mijloacelor fixe** și **Fondul mijloacelor circulante.** Acest indicator permite măsurarea eficienței financiare a utilizării surselor financiare proprii, exprimată în mărimea beneficiului realizat la 100 lei fonduri proprii investite de întreprinderea comercială. Prin raportarea rentabilității financiare la rentabilitatea desfacerilor de mărfuri se determină indicatorul care semnifică volumul desfacerilor realizat cu 1 leu fonduri proprii.

Indicatorul de eficiență „Beneficii la 1000 lei fonduri fixe" se calculează după formula:

$$\text{Beneficii la 1000 lei fonduri fixe} = \frac{B}{\overline{M}_f} \cdot 1\,000 \qquad (8)$$

Cu ajutorul acestui indicator se măsoară eficiența utilizării mijloacelor fixe. Eficiența folosirii mijloacelor circulante se determină pe baza raportului:

$$\text{Beneficii la 1 000 lei mijloace circulante} = \frac{B}{\overline{M}_c} \cdot 1\,000 \qquad (9)$$

Informațiile contabilității rezultatelor financiare mai pot fi folosite la calcularea beneficiului mediu realizat la un angajat operativ, la urmărirea dinamicii beneficiului și în alte scopuri de analiză.

Scanned with CamScanner

17

BILANŢUL CONTABIL

17.1. NOŢIUNEA, FELURILE ŞI FUNCŢIILE BILANŢULUI

Bilanţul reprezintă instrumentul principal de sintetizare şi generalizare, la un moment dat, pe baza principiului dublei reprezentări a informaţiilor contabile privind mijloacele economice şi sursele lor de formare, cît şi rezultatele activităţii întreprinderii comerciale, iar prin centralizare, pe subramuri şi pe întreaga ramură a comerţului.

Din punctul de vedere al întreprinderii pentru care se întocmeşte, deosebim bilanţ iniţial, bilanţ curent şi bilanţ final.

Bilanţul iniţial se întîlneşte la înfiinţarea întreprinderii comerciale, căreia statul îi pune la dispoziţie mijloace materiale şi băneşti în vederea realizării scopului pentru care a fost creată. Aceste valori materiale şi băneşti sînt enumerate şi precizate în inventarul de constituire a întreprinderii şi din acesta, prin intermediul conturilor, preluate în bilanţul iniţial, în care sînt sistematizate şi grupate potrivit cerinţelor principiului dublei reprezentări. Bilanţul iniţial nu cuprinde rezultate financiare.

Bilanţul curent se întocmeşte în cursul activităţii întreprinderii comerciale la termenele impuse de actele normative. El se elaborează pe baza situaţiei din conturi, soldurile acestora fiind preluate ca posturi de bilanţ. Bilanţurile curente cuprind şi posturi referitoare la rezultatele financiare.

Bilanţul final se întocmeşte în situaţia în care întreprinderea comercială îşi încetează activitatea ca unitate cu independenţă economică-juridică de sine stătătoare.

Din punctul de vedere al perioadei la care întreprinderile comerciale încheie bilanţuri curente pentru cunoaşterea valorilor materiale şi băneşti, a drepturilor şi obligaţiilor, a rezultatelor lor financiare etc. apare bilanţul trimestrial şi bilanţul anual.

După treapta organizatorică unde se întocmesc, bilanţurile pot fi primare şi centralizatoare.

Bilanţuri primare se consideră cele ce se întocmesc în întreprinderile comerciale bazate pe principiul autogestiunii economice. Ele sînt întocmite în exclusivitate pe baza datelor din conturi.

Bilanţuri centralizatoare se consideră cele ce se întocmesc la nivelul organelor ierarhice şi a organelor centrale pe subramuri şi ramuri comerciale. Ele se obţin prin preluarea succesivă şi centralizarea datelor din bilanţurile unităţilor subordonate.

Bilanţul, ca unul din instrumentele de lucru principale şi caracteristice ale metodei contabilităţii, are mai multe funcţii, a căror cunoaştere este necesară pentru a-l utiliza în raport cu rolul deosebit pe care-l are în sistemul de informaţii al întreprinderilor comerciale.

Aceste funcţii sînt: funcţia de generalizare şi centralizare, funcţia de informare, funcţia de analiză.

Scanned with CamScanner

În bilanț se preiau datele din conturi. Aceste date sînt grupate și sistematizate în raport cu natura lor, cu corelațiile dintre ele, în așa fel încît se realizează date sintetice de o mare densitate informațională, care centralizează și generalizează întreaga masă a informațiilor economico-financiare ce se găsesc în cadrul sistemului contabilității. În acest fel, se realizează funcția de generalizare și centralizare a bilanțului. Apoi, prin centralizare, se obțin, în mod succesiv, date și informații sintetice la nivelul organelor comerciale coordonatoare prin întocmirea bilanțurilor centralizatoare.

Funcția de informare este asigurată de bilanț prin informațiile extrem de importante pe care le conține. Datorită caracterului lor sintetic, generalizator, informațiile de bilanț permit o privire de ansamblu asupra situației la un moment dat a întreprinderii comerciale, a modului cum ea asigură aplicarea principiului autogestiunii economice. Din bilanț se obțin informații privitoare la felul și mărimea tuturor mijloacelor economice cu care lucrează întreprinderea comercială, dacă și în ce măsură mijloacele acesteia sînt finanțate din surse proprii sau străine, ponderea diferitelor grupe de mijloace economice în totalul acestora, dacă perioada pentru care s-a întocmit s-a încheiat cu beneficii sau pierderi etc.

Pentru ca bilanțul să-și realizeze funcția de informare, datele și informațiile pe care le conține trebuie să fie reale, exacte, corelate, comparate, legale.

Funcția de analiză este o continuare și o adîncire a funcției de informare. Ea se bazează pe evidențierea factorilor de influență a fenomenelor și proceselor prezentate prin datele și informațiile din bilanț, cît și a mărimii acestor influențe.

Funcția de analiză se exprimă și se realizează prin verificarea diverselor corelații ce trebuie să existe între datele și informațiile din bilanț: corelațiile între grupele bilanțului, între capitolele și posturile bilanțului, sau cele dintre bilanț și anexa la bilanț, dintre informațiile contabile și cele de plan din anexa la bilanț etc. De asemenea, această funcție își găsește concretizarea în raportul explicativ în care se analizează indicatorii economici-financiari efectivi sub aspectul abaterii lor de la cei planificați și a factorilor care le-au determinat.

17.2. EXECUȚIA BUGETULUI DE VENITURI ȘI CHELTUIELI — OBIECTIV AL CONTABILITĂȚII ÎNTREPRINDERII COMERCIALE

Între măsurile stabilite de conducerea de partid și de stat pentru organizarea și funcționarea noului mecanism economico-financiar, bugetului de venituri și cheltuieli al întreprinderii i s-a acordat un rol deosebit de important. El a fost conceput ca un instrument de planificare financiară, de conducere operativă și de analiză a întreprinderii atît pe ansamblu cît și pe structurile sale organizatorice și de activitate.

Așa cum a subliniat tovarășul Nicolae Ceaușescu, întreprinderile, centralele economice, celelalte organe interesate și răspunzătoare trebuie să se preocupe în permanență ca, ... bugetul de venituri și cheltuieli să nu fie ceva formal ci un mijloc prin intermediul căruia conducerea fiecărei întreprinderi, adunarea generală a oame-

Scanned with CamScanner

nilor muncii să poată acționa pentru a obține maximum de eficiență economică, o reducere substanțială a cheltuielilor materiale și de producție, creșterea substanțială a producției nete, a beneficiilor, a rentabilității în general, și pe această bază să se creeze și mijloacele necesare atît pentru fondurile de dezvoltare cît și pentru fondul de consum".[1]

În acest context, de traducere în viață a noului mecanism economic, contabilității i-a revenit sarcina de a-și adapta sistemul de procedee, instrumente și tehnici de lucru la cerințele reflectării, urmăririi, analizei și controlului operativ al modului și măsurii în care în întreprindere se realizează principalele elemente și laturi ale mecanismului economic-financiar. Întrucît din punct de vedere financiar aceste laturi și elemente se regăsesc în bugetul de venituri și cheltuieli, contabilității — alături de obiectivele ei tradiționale — i s-a stabilit și acela de a urmări execuția acestuia. Urmărirea, reflectarea, controlul și analiza îndeplinirii execuției prevederilor bugetului de venituri și cheltuieli se realizează de către contabilitate în mod operativ și curent prin intermediul sistemului conturilor sintetice și analitice cît și la încheierea perioadelor de gestiune prin intermediul bilanțului și a anexelor la bilanț.

În sistemul de conturi folosit de întreprinderea comercială au fost introduse conturi noi de fonduri și de disponibilități ale acestora în conformitate cu fondurile proprii de autofinanțare a întreprinderii, conturi prin intermediul cărora se reflectă și controlează operativ constituirea fondurilor în raport cu sursele de finanțare și în același timp consumarea conform destinației fondurilor.

Conturile de cheltuieli, de venituri și de rezultate au fost mai clar structurate la nivel analitic pentru a permite reflectarea și calculul contribuției fiecărui sector și loc de activitate la realizarea eficienței economice generale a întreprinderii comerciale. Cheltuielile — atît la nivel de ansamblu cît și pe locuri de activitate — sînt colectate pe elemente distincte de cheltuieli materiale și de muncă vie pentru a permite calculul valorii producției nete etc.

În domeniul lucrărilor contabile periodice de sinteză noul mecanism economic-financiar a determinat o restructurare a elementelor de activ și pasiv din bilanțul întreprinderii, dar în același timp, a determinat elaborarea unei anexe noi la bilanț intitulată „Execuția bugetului de venituri și cheltuieli". Această anexă este de fapt un bilanț al proceselor economice-financiare din întreprindere spre deosebire de bilanțul tradițional la baza căruia stă criteriul patrimonial. În această anexă se prezintă și se analizează datele de plan și efective privind laturile extrem de importante ale activității financiare a întreprinderii comerciale cum sînt:

— corelația dintre venituri, cheltuieli și rezultate;
— structura fondurilor întreprinderii în procesul constituirii și consumării lor;
— participarea întreprinderii la fondul și nevoile generale ale statului și societății prin: prelevări din valoarea producției nete, vărsăminte din beneficii, impozite;
— restituirea către societate a fondurilor bănești, primite pentru investiții și mijloace circulante.

---

[1] Nicolae Ceaușescu — *Cuvîntare la Consfătuirea de lucru de la C.C. al P.C.R. din 29—30 mai 1980*. Editura politică, București, 1980.

Scanned with CamScanner

Prelucrarea, prezentarea și analiza informațiilor cuprinse în această lucrare contabilă în fața conducerii întreprinderii, în cadrul adunării generale a oamenilor muncii permite cunoașterea situației de fapt, a cauzelor și factorilor care au determinat îndeplinirea sau neîndeplinirea prevederilor bugetare, stă la baza deciziilor de reglare, a luării de măsuri concrete și operative care să ducă la creșterea eficienței economice a activității întreprinderilor comerciale.

Modificările, completările și orientările noi în metodologia și organizarea contabilității în raport cu comandamentele mecanismului economic-financiar demonstrează înalta capacitate de adaptare, caracterul flexibil și de reglare al sistemului contabil care este în măsură să satisfacă toate nevoile de evidență, informare, analiză și control solicitate de un sistem de conducere și decizional modern al întreprinderii comerciale.

17.3. CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA BILANȚULUI

Bilanțul, conținutul și structura lui, pot fi abordate avînd în vedere bilanțul propriu-zis, sau o noțiune mai largă, echivalentă cu aceea de dare de seamă contabilă, care cuprinde trei componente: bilanțul, anexa la bilanț, raportul explicativ.

Datorită principiilor contabilității în partidă dublă în bilanț sînt prezentate, în expresie bănească, mijloacele economice de care dispune întreprinderea comercială la un moment dat sub forma materialității și componenței lor în activ și sub forma surselor de finanțare în pasiv.

În principiu, la întreprinderile care își încheie activitatea cu beneficii activul este egal cu mijloacele economice, iar pasivul cu sursele echivalente acestora.

La întreprinderile comerciale care își încheie activitatea cu pierderi, activul nu este egal cu mijloacele economice după componența lor, întrucît în urma activității s-au consumat mijloace economice care nu s-au mai recuperat și ale căror surse încă nu au fost diminuate. Ca urmare, în activ, pentru a indica mărimea mijloacelor circulante pierdute și pentru a menține egalitatea bilanțieră, figurează alături de mijloacele economice și pierderile.

Elementele din activul și pasivul bilanțului — existențele de mijloace economice și sursele lor de formare — sînt prezentate într-o structură determinată, care la noi în țară este obligatorie pentru toate întreprinderile, inclusiv cele comerciale. Elementele din activ sînt prezentate în grupe de posturi care au în vedere cele două activități principale din orice întreprindere comercială — activitatea comercială și activitatea de investiții, cît și rezultatele financiare ale activității comerciale. Mijloacele economice utilizate în activitatea comercială sînt grupate la rîndul lor, în raport cu rolul lor în: mijloace fixe și mijloace circulante. O particularitate a conținutului activului bilanțului la întreprinderile comerciale este ponderea ridicată o posturilor de mărfuri în totalul mijloacelor circulante și chiar în totalul activului.

În conformitate cu aceste considerente, elementele de activ sînt sistematizate în următoarele grupe: A — Mijloace fixe; B — Mijloace

Scanned with CamScanner

ORGANUL CENTRAL SAU LOCAL M.C.I.

CENTRALA Direcţia Com. Prod. Industriale

Unitatea economică I.C.S. Central Bucureşti

Adresa Bd. Băneasa 75 Telefon

0122

ACTIV	Nr. rd.	Cod mec.	Începutul anului
A	B	C	1
A. MIJLOACE FIXE (valoarea rămasă neamortizată)	01	10	35 084
Valoarea de inventar a mijloacelor fixe (ct. 100)	02	11	49 282
Uzura mijloacelor fixe (ct. 101)	03	12	14 198
B. MIJLOACE CIRCULANTE (rd. 05+16+17+21+31+32 + 33)	04	15	130 512
I. Stocuri şi cheltuieli (rd. 06 la 15)	05	16	119 815
Materiale (ct. 200+201+202+203+204+205+ din cr. 206+107+293+294+295+296+297)	06	17	1 100
Semifabricate (ct. 222±223 + din ct. 224)	07	18	—
Produse finite (ct. 220±221 + din ct. 224)	08	19	—
Producţie neterminată (ct. 500+510+512)	09	20	—
Mărfuri (ct. 230+231+232+234+235+236—239)	10	21	117 352
Ambalaje (ct. 250—251)	11	22	367
Produse, lucrări şi servicii facturate şi mărfuri expediate (ct. 225±226+237)	12	23	—
Animale tinere şi la îngrăşat şi animale de laborator (ct. 211+212+din ct. 206)	13	24	—
Cheltuieli de repartizat (ct. 501+530)	14	25	996
Cheltuieli finanţate de la buget (ct. 513)	15	26	—
II. Baracamente şi amenajări provizorii de şantier (ct. 290)	16	27	—
III. Disponibil la bănci şi alte mijloace băneşti (rd. 18 la 20)	17	28	39
Disponibil în cont curent (ct. 340)	18	29	—
Cont de garanţii ptr. sume datorate furnizorilor externi (ct. 352)	19	30	—
Alte mijloace băneşti (ct. 300+311+330+331+339+ +341+342+351+353+355+356+357+390+ +391+392+399)	20	31	39

Scanned with CamScanner

Scanned with CamScanner

Ramura *Circ. mărfurilor*

Subramura *Comerț interior*

BILANȚ

ÎNCHEIAT LA 30 iunie 1981

— în mii lei —

Sold la:		PASIV	Nr. rd.	Cod mec.	Sold la:	
d anului	Sfîrșitul perioadei				Începutul anului	Sfîrșitul perioadei
1	2	A	B	C	1	2
084	33 634	A. SURSE PENTRU MIJLOACE FIXE	41	61	35 084	33 634
282	49 033	Fondul mijloacelor fixe (ct. 700)	42	62	35 084	33 634
198	15 399	B. SURSE PENTRU MIJLOACE CIRCULANTE (rd. 44+47+55+56+65+66+67+68+69)	43	67	129 843	131 467
512	131 372	I. Surse proprii	44	68	61 093	63 222
815	105 669	Fondul mijloacelor circulante (ct. 701)	45	69	61 093	63 222
100	1 365	Fondul pentru cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic (ct. 705)	46	70	—	—
-	—	II. Credite bancare pentru mijloace circulante (rd. 48 la 54)	47	71	60 263	60 870
-	—	Credite curente (ct. 340 + din ct. 800)	48	72	5 698	55 822
-	—	Credite pentru refacerea capacității de plată (din ct. 800)	49	73	—	—
352	103 032	Credite nerambursate la scadență (ct. 807)	50	74	3 276	5 048
367	344	Credite pentru import (ct. 803)	51	75	—	—
-	—	Credite pentru export (ct. 802)	52	76	—	—
-	—	Credite pentru pierderi din calamități (din ct. 800)	53	77	—	—
996	938	Credite pe documente în decontare (ct. 341.01)	54	78	—	—
-	—	III. Fond baraeamente și amenajări provizorii și de șantier (ct. 701.04)	55	79	—	—
-	—	IV. Obligații (rd. 57 la 64)	56	80	7 542	6 800
39	1 498	Furnizori interni (din ct. 410)	57	81	6 395	5 637
-	—	Furnizori externi (din ct. 410)	58	82	—	—
-	—	Creditori interni (din ct 499)	59	83	317	247
-	—	Creditori externi (din ct. 499)	60	84	—	—
-	—	Decontări cu bugetul statului (ct. 430)	61	85	244	286
39	1 498	Decontări cu asigurările sociale (ct. 431)	62	86	201	204
		Decontări privind amortizările (ct. 432)	63	87	—	—
		Alte obligații (ct. 411+413+420+421+440+441+450+ +490+491+492+493+449+497+753+754+Cont 494)	64	88		426

Scanned with CamScanner

ACTIV	Nr. rd.	Cod. mec.	Sold la: Începutul anului	Sold la: Sfîrşitul perioadei
A	B	C	1	2
IV. Creanţe (rd. 22 la 30)	21	32	10 658	24 179
Clienţi interni (din ct. 400)	22	33	362	18 195
Clienţi cu plata in rate (ct. 401)	23	34	3 961	2 278
Clienţi externi (din ct. 400)	24	35	—	—
Debitori interni (din ct. 498)	25	36	4 863	2 273
Debitori externi (din ct. 498)	26	37	—	—
Decontări cu bugetul statului (ct. 430)	27	38	—	—
Decontări cu asigurările sociale (ct. 431)	28	39	—	—
Decontări privind amortizările (ct. 432)	29	40	—	—
Alte creanţe (ct. 411+413+414+440+441+450+490++491+492+493+495+753+754)	30	41	1 472	1 433
V. Cheltuieli pentru acţiuni sociale (ct. 515)	31	42	—	26
VI. Participaţii externe (ct. 395)	32	43	—	—
VII. Mijloace şi cheltuieli la subunităţi din străinătate	33	44	—	—
C. MIJLOACE ŞI CHELTUIELI PENTRU INVESTIŢII (ct. 900+901+902+903+904+905+906+907+908+909++910+911+915+940)	34	47	—	—
D. VĂRSĂMINTE, PRELEVĂRI ŞI PIERDERI (rd. 36. la 38)	35	50	2 374	644
Vărsăminte şi prelevări din beneficii (ct. 751)	36	51	2 374	644
Pierderi (ct. 750)	37	52		
Pierderi din calamităţi (sector agricol) (ct. 752)	38	53		
TOTAL ACTIV (rd. 01+04+34+35)	39	55	167 970	165 650

PASIV	Nr. rd.	Cod. mec.
A	B	C
V. Fond pentru acţiuni sociale (ct. 715)	65	91
VI. Fond pentru participarea oamenilor muncii la beneficii (ct. 718)	66	92
VII. Alte fonduri şi finanţări, venituri anticipate, de realizat, rezerve (ct 610+611+710+712+714+716+719+730++742+749)	67	93
VIII. Fond pentru participanţii externe (ct. 717)	68	94
IX. Surse pentru mijloace şi cheltuieli la subunităţi din străinătate	69	9
C. SURSE PENTRU INVESTIŢII (ct. 912+913+920+921++922+923+930+931+932+935+936+937+945+941)	70	9
BENEFICII ŞI SUBVENŢII (rd. 72+73)	71	1
Beneficii (ct. 750)	72	1
Subvenţii (ct. 740)	73	1
TOTAL PASIV (ed. 41+43+70+71)	74	1

CONDUCĂTORUL UNITĂŢII,

CONTA

(Continuare Tabelul 1)

PASIV	Nr. rd.	Cod. mec.	Sold la	
			Începutul anului	Sfîrșitul perioadei
A	B	C	1	2
V. Fond pentru acțiuni sociale (ct. 715)	65	91	—	26
VI. Fond pentru participarea oamenilor muncii la beneficii (ct. 718)	66	92	—	—
VII. Alte fonduri și finanțări, venituri anticipate, de realizat, rezerve (ct 610+611+710+712+714+716+719+730++742+749)	67	93	945	549
VIII. Fond pentru participanții externe (ct. 717)	68	94	—	—
IX. Surse pentru mijloace și cheltuieli la subunități din străinătate	69	95	—	—
C. SURSE PENTRU INVESTIȚII (ct. 912+913+920+921++922+923+930+931+932+935+936+937+945+941)	70	98	—	—
BENEFICII ȘI SUBVENȚII (rd. 72+73)	71	101	3 043	549
Beneficii (ct. 750)	72	102	3 043	549
Subvenții (ct. 740)	73	103	—	—
TOTAL PASIV (cd. 41+43+70+71)	74	106	167 970	163 630

CONTABIL ȘEF

Scanned with CamScanner

circulante; C — Mijloace și cheltuieli pentru investiții; D — Vărsăminte, prelevări și pierderi.

Elementele din pasiv sînt prezentate în grupe care au în vedere, de asemenea, în primul rînd, gruparea mijloacelor economice al căror echivalent sînt. În cadrul fiecărei grupe sursele sînt delimitate în raport cu relațiile de finanțare, creditare și decontare în surse proprii și străine. Posturile din cadrul grupelor de pasiv arată și dacă mijloacele al căror echivalent sînt trebuie folosite cu o destinație specială. Ca un reflex al caracteristicilor de finanțare a mijloacelor economice ale întreprinderilor comerciale este ponderea mare a posturilor de împrumuturi din pasivul bilanțului.

În funcție de aceste considerente, elementele de pasiv sînt sistematizate în următoarele grupe: A — Surse pentru mijloace fixe; B — Surse pentru mijloace circulante; C — Surse pentru investiții; D — Beneficii și subvenții.

Formularul de bilanț utilizat în țara noastră este unitar pentru întreprinderile din toate ramurile economiei. Ca urmare, o serie de posturi nespecifice pentru activitatea comercială nu sînt completate de către întreprinderile comerciale (Tabelul 17.1.)

În bilanțul propriu-zis apar numai soldurile conturilor prezentate individual sau concentrat, sub forma posturilor de bilanț, reflectînd existentul de mijloace și surse, fără a prezenta și evoluția, mișcările acestora în cursul perioadei și cu atît mai puțin această dinamică în comparație cu datele de plan sau factorii care au influențat abaterea lor față de acestea.

Pentru asemenea considerente, bilanțul este însoțit și completat de anexa la bilanț, care cuprinde un set de formulare, fiecare avînd o structură specifică a informațiilor referitoare la un indicator sau un grup de indicatori. Structura permite detalierea sau sintetizarea sistematică a informațiilor, compararea datelor și informațiilor efective cu cele de plan, evidențierea diferențelor dintre acestea, factorii care le-au influențat etc.

Datorită caracterului normat al contabilității din țara noastră, conținutul, structura și modul de întocmire a anexei la bilanț, a fiecărei situații pe care o cuprinde, sînt unitare și obligatorii pentru întreprinderile comerciale.

Situațiile anexei la bilanț comune-generale întreprinderilor, tuturor ramurilor economice, deci și întreprinderilor comerciale sînt următoarele: Execuția bugetului de venituri și cheltuieli (cap. II, III, IV); Repartizarea beneficiilor; Mijloace circulante; Investiții; Pierderi din rebuturi și alte cheltuieli neeconomicoase; Pagube materiale; Cheltuieli administrativ-gospodărești și indirecte; Cheltuieli ce se suportă direct din rezultatele financiare.

Situațiile din anexa la bilanț specifice întreprinderilor de comerț interior sînt: Execuția bugetului de venituri și cheltuieli (Cap. I și V); Cheltuieli de circulație.

— În capitolul I al anexei „Execuția bugetului de venituri și cheltuieli" se cuprind veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare ale întreprinderii comerciale. Veniturile sînt structurate pe principalele domenii și activități din care se obțin sub formă de: încasări din vînzarea cu amănutul a mărfurilor alimentare, nealimentare și de alimentație

Scanned with CamScanner

publică; încasări din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite și în tranzit; încasări din vînzarea produselor finite, din executări de lucrări și servicii pentru terți și încasări din alte activități. Cheltuielile sînt corelate veniturilor fiind structurate pe principalele activități ale întreprinderii și pe destinații cum sînt: costul mărfurilor vîndute cu amănuntul și cu ridicata; cheltuielile de circulație aferente mărfurilor desfăcute cu amănuntul și cu ridicata; cheltuielile aferente producției marfă vîndute și încasate; cheltuieli pentru executarea de activități diverse; cheltuieli pentru executarea de lucrări și prestări de servicii; cheltuieli ce se suportă din rezultatele financiare. Situația cuprinde și beneficiile sau pierderile realizate din activitatea întreprinderii (tabelul 17.2.).

— În capitolul V al aceleiași anexe „Execuția bugetului de venituri și cheltuieli" sînt cuprinse o seamă de date informative și indicatori specifici activității comerciale, referitori la: rabatul în sumă absolută și cotă medie; rentabilitatea; impozitul pe circulația mărfurilor; volumul unor fonduri speciale (din remiza adăugată la nota de plată; pentru reduceri de prețuri, pentru acoperirea cheltuielilor privind evidența, urmărirea și încasarea ratelor, din bonificații); fondul de retribuire; acumulările bănești; amenzi și penalități; plusuri de mărfuri; debitori etc. (tabelul 17.3.).

— Situația anexă „Cheltuieli de circulație" cuprinde cheltuielile întreprinderii grupate în: cheltuieli specifice activității comerciale; cheltuieli administrativ-gospodărești ale unităților operative; cheltuieli generale ale întreprinderii. Cheltuielile de circulație prezentate sînt numai cele referitoare la mărfurile vîndute, deci după ce totalul cheltuielilor a fost diminuat cu cele acoperite din alte surse decît rabatul comercial și cele aferente stocului de mărfuri. Cheltuielile de circulație specifice activității (prima grupă) sînt structurate pe capitole și subcapitole de cheltuieli arătînd natura și destinația lor în conformitate cu nomenclatura oficială a acestora, nomenclatură după care se realizează planificarea și contabilitatea analitică a lor. Celelalte două grupe de cheltuieli ale întreprinderii sînt prezentate în poziție globală (tabelul 17.4.).

Analiza concretă, cifrică a mărimii abaterilor indicatorilor efectivi de la cei planificați, a factorilor care le-au determinat, a mărimii și sensului influenței fiecărui factor, a tendințelor de dezvoltare în viitor se realizează în raportul explicativ. Această analiză se efectuează pe grupele de indicatori, informațiile și datele cuprinse în bilanț și în anexele la bilanț: execuția bugetului de venituri și cheltuieli pe capitole; analiza îndeplinirii planului de beneficii; analiza îndeplinirii planului de realizare și vărsare a impozitului pe circulația mărfurilor; analiza mijloacelor circulante ale întreprinderii și a surselor lor de finanțare; analiza vitezei de rotație a mijloacelor circulante; analiza realizării planului cheltuielilor administrativ-gospodărești și indirecte; analiza diferenței dintre soldurile posturilor din bilanț la sfîrșitul perioadei față de cele de la începutul anului; analiza îndeplinirii planului de realizare a investițiilor, finanțării și creditării acestora; analiza pagubelor; analiza cheltuielilor neeconomicoase. În finalul raportului se prezintă modul în care sînt asigurate condițiile pentru îndeplinirea sarcinilor de plan în perioada următoare.

Scanned with CamScanner

Tabelul 17.2

ANEXA LA BILANŢUL ÎNCHEIAT LA *30 iunie 1981*

B.v.c.

Com.	1981

— în mii lei —

EXECUŢIA BUGETULUI DE VENITURI ŞI CHELTUIELI

2.008

CAP. I. VENITURILE, CHELTUIELILE ŞI REZULTATELE INTREPRINDERII

Venituri	Nr. rd.	Cod. mec.	Cumulat de la începutul anului		Cheltuieli	Nr. rd.	Cod. mec.	Cumulat de la începutul anului	
			Planificat	Realizat				Planificat	Realizat
A	B	C	1	2	A	B	C	1	2
Încasări din desfacerea mărfurilor cu amănuntul (rd. 02+03+04)	01	90	*184 400*	*201 988*	Costul mărfurilor vîndute cu amănuntul	16	142	*170 010*	*185 206*
din care: — sector alimentar	02	48	—	—	Cheltuieli de circulaţie la desfacerea mărfurilor cu amănuntul	17	143	*13 253*	*13 982*
— sector nealimentar	03	49	*184 400*	*201 988*	Costul mărfurilor vîndute cu ridicata (exclusiv cele prin tranzit organizat)	18	144	—	—
— sector alimentaţie publică	04	50	—	—					
— desfaceri de combustibil în afara pieţii	05	51	—	—	Cheltuiel de circulaţie la desfacerea mărfurilor cu ridicata	19	145	—	—
Încasări din desfacerea mărfurilor cu ridicata	06	52	—	—	Cheltuieli aferente producţiei marfă vîndută şi încasată	20	120	—	—
din care: — din depozit (la preţ de facturare)	07	53	—	—	Cheltuieli pentru executări de lucrări şi prestaţii pentru terţi	21	121	—	—
— prin tranzit cu participare la decontări (la preţ de facturare)	08	54	—	—	Cheltuieli pentru diverse activităţi	22	225	—	—
Încasări de rabat comercial la desfacerile de mărfuri prin tranzit organizat	09	55	—	—	**Subtotal I (rd. 16 la 22)**	23	250	*183 263*	*199 188*
Încasări din vînzarea producţiei marfă la intern	10	10	—	—	Cheltuieli ce se suportă direct din rezultatele financiare	24	251	*364*	*2 401*
Încasări din executări de lucrări şi prestaţii pentru terţi	11	12	*100*	*117*	TOTAL CHELTUIELI (rd. 23+24)	25	253	*183 627*	*201 589*
Încasări din diverse activităţi	12	94	—	*35*	Impozit pe circulaţia mărfurilor	26	254	—	—
TOTAL VENITURI (rd. 01+06+09 la 12)	13	102	*184 500*	*202 138*	**Subtotal II (rd. 25+26)**	27	255	*183 627*	*201 589*
Subvenţii — pierderi — (rd. 27—13)	14	103	—	—	Beneficii (rd. 13—27)	28	256	*873*	*549*
TOTAL I (rd. 13+14)	15	104	*184 500*	*202 138*	**TOTAL I (rd. 27+28)**	29	257	*184 500*	*202 138*

Scanned with CamScanner

CAP. V. DATE INFORMATIVE

2.108

— în mii lei —

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Cod mec.	Cumulat de la începutul anului	
			Planificat	Realizat
A	B	C	1	2
Rentabilitatea din activitatea totală	01	—	—	—
Clienţi pentru mărfuri cu plata în rate, în restanţă (din ct. 401)	02	57	×	*629*
Laboratoare de cofetărie şi caramangerie: — Costuri totale — din care:	03	58	—	—
— costuri cu materiale	04	59	—	—
— Producţia: — la preţ de producţie	05	60	—	—
— la preţ de livrare	06	61	—	—
Valoarea plusurilor de mărfuri vărsate din 430 la buget	07	62	—	*753*
Plăţi în numerar pentru mărfuri cumpărate din fondul pieţei (ct. 024)	08	17	×	*9*
Plăţi în afara sectorului socialist (ct. 025)	09	18	×	—
Acumulări băneşti TAXE TEREN BENEFICII	10	27	*895*	*580*
			Sume debitoare	Sume creditoare
Amenzi şi penalităţi (rulaj ct. 754, cumulat de la începutul anului).1979	11	28	*208*	—
			Interni	Externi
Debitori la sfîrşitul perioadei, pe vechime: — pînă la 1 an	12	29	*1 393*	—
— de la 1 an la 2 ani	13	30	*880*	—
			Pierderi	Beneficii
Calamităţi ale naturii şi alte cauze	14	31	—	×
Alte beneficii şi pierderi	15	32	*2 401*	*150*
din care: — Vărsăminte din economiile la fondul de retribuire (conf. Legii nr. 18/1971).	16	33	*31*	×
— Vărsăminte din beneficii sumplimentare (conf. Legii nr. 19/1971, art. 154)	17	34	—	×
— Alte beneficii şi pierderi din anii precedenţi	18	35	*2 032*	*150*
Suprafaţa comercială utilă la sfîrşitul perioadei	19	—	*8*	*8*
Suprafaţa comercială utilă medie	20	—	*8*	*8*
Total cheltuieli generale ale întreprinderii	21	63	*1 492*	*1 427*
Total fond de retribuire a muncii	22	64	*6 316*	*6 884*

Scanned with CamScanner

Tabelul 17.3 (*continuare*)

B.v.c.

Com	1981

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Cod. mec.	Cumulat de la începutul anului	
			Planificat	Realizat
A	B	C	1	2
din care: — pentru activitatea comercială	23	65	*6 316*	*6 884*
— pentru activitatea industrială şi prestări servicii	24	66	—	—
— pentru cantine restaurant	25	67	—	—
— din remiza la nota de plată şi stimulente legale	26	68	—	—
Amortizarea fondurilor fixe pentru activitatea comercială	27	69	*1 043*	*1 043*
Valoarea fondurilor fixe luate cu chirie	28	70	×	*138*
Încasări din activitatea hotelieră	29	71	—	—
Cheltuieli de circulaţie la 1000 lei desfaceri de mărfuri	30	—	*71,87*	*69,22*
Rabat comercial la desfacerile cu amănuntul	31	94	*14 490*	*16 782*
din care: — sector alimentar	32	143	—	—
— sector nealimentar	33	144	*14 490*	*16 782*
— sector alimentaţie publică	34	145	—	—
Cota medie de rabat la desfacerea cu amănuntul	35	—	*7,85*	*8,31*
din care: — sector alimentar	36	—	—	—
— sector nealimentar	37	—	*7,85*	*8,31*
— sector alimentaţie publică	39		—	—
Desfaceri cu ridicata la preţ cu amănuntul	39	72	—	—
Rabat comercial cuvenit comerţului cu ridicata	40	146	—	—
Cota medie de rabat la desfacerea cu ridicata	41	—	—	—
Rabat comercial cedat comerţului cu amănuntul	42	147	—	—
Impozit pe circulaţia mărfurilor, din care	43	73	—	—
— desfaceri cu amănuntul	44	—	—	—
din care — impozit alimentaţie publică	45	—	—	—
— desfaceri cu ridicata	46	—	—	—
— producţie industrială	47	—	—	—
			Sume cumulate de la începutul anului	
Fondul din remize adăugate la nota de plată	48	74	—	

Scanned with CamScanner

Tabelul 17.3 (continuare)

A	B	C	I
			Sume cumulate de la începutul anului
Fondul pentru reduceri de preţuri şi cheltuieli cu recondiţionarea sau transformarea unor mărfuri soldabile: Disponibil la începutul anului	49	75	—
Fondul constituit din beneficii: — conform planului	50	76	*300*
— efectiv	51	77	*300*
Sume primite prin redistribuire	52	78	—
Sume virate pentru redistribuire	53	79	—
TOTAL (rd. 49+51+52—53)	54	80	*300*
Fond aprobat de Consiliul de Miniştri — total	55	81	—
— mărfuri sezoniere (vechime minimum 1 an)	56	82	—
— mărfuri greu vandabile (vechime minimum 2 ani)	57	83	—
— mărfuri degradate, desperecheate etc.	58	84	—
— cupoane	59	85	—
Utilizat din fondul aprobat de Consiliul de Miniştri — total	60	86	*300*
— mărfuri sezoniere (vechime minimum 1 an)	61	87	—
— mărfuri greu vandabile (vechime minimum 2 ani)	62	88	*300*
— mărfuri degradate, desperechiate etc.	63	89	—
— cupoane	64	90	—
Fond aprobat rămas neconsumat la sfîrşitul perioadei (rd. 55—60)	65	91	—
Fond utilizat pentru recondiţionări sau transformări	66	92	—
Disponibil la sfîrşitul perioadei (rd. 54—55—66)	67	93	—
Fondul pentru acoperirea cheltuielilor privind evidenţa, urmărirea şi încasarea ratelor	68	148	*88*
Fondul din bonificaţii	69	149	*141*
TOTAL DE CONTROL (rd. 02 la 29+31 la 33+38+39+41+42 la 69)	70	999	*53 732*

Scanned with CamScanner

C.c.

Tabelul 17.4 | Com. | 1981

CHELTUIELI DE CIRCULAȚIE

2.308 | 1 (Cont 501.1, 501.2, 501.3 și 521) — în mii lei —

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Cod. mec.	Cumulat de la începutul anului	
			Planificat	Realizat
A	B	C	1	2
1. CHELTUIELI SPECIFICE ACTIVITĂȚII Retribuțiile personalului muncitor din unitățile operative, impozitul și contribuția la asigurările sociale	01	10	*5 738*	*6 771*
Amortizarea fondurilor fixe din unitățile operative	02	11	*1 043*	*1 079*
Chirii pentru mijloace fixe luate cu chirie	03	12	*40*	*31*
Cheltuieli cu reparațiile capitale	04	13	*129*	—
Cheltuieli cu transportul, depozitarea, păstrarea și pregătirea desfacerii mărfurilor — din care :	05	14	*1 991*	*2 231*
— cheltuieli de transport (CFR + AUTO)	06	15	*810*	*808*
— amortizarea fondurilor fixe	07	16	—	—
— retribuțiile personalului, impozitul și contribuția la C.A.S.	08	17	*1 336*	*1 275*
— pierderi în limita normelor pe timpul transportului mărfurilor	09	18	*4*	*1*
— pierderi în limita normelor pe timpul păstrării și desfacerii mărfurilor	10	19	*48*	*71*
— cheltuieli specifice alimentației publice	11	20	—	—
— comision la mărfurile importate	12	21	—	—
— cheltuieli și pierderi la ambalaje (mai puțin veniturile realizate din vînzarea ambalajelor)	13	22	*800*	*542*
Dobînzi bancare	14	23	*1 140*	*931*
Cheltuieli pentru reclamă	15	24	*247*	*264*
— calculator mașini calcul Cheltuieli de întreținere, reparații curente și revizii tehnice la mijloace fixe (cu excepția, clădirilor), uzura, reparația și întreținerea obiectelor de inventar la unitățile operative	16	25	—	—
Alte cheltuieli ale unităților operative	17	26	—	—
Total cheltuieli specifice activității	18	27	*10 328*	*11 304*
2. CHELTUIELI ADMINISTRATIV-GOSPODĂREȘTI ALE UNITĂȚILOR OPERATIVE	19	28	*1 433*	*1 248*
3. CHELTUIELI GENERALE ALE ÎNTREPRINDERII	20	29	*1 492*	*1 427*
Total cheltuieli de circulație (rd. 18+19+20)	21	30	*13 253*	*13 982*
din care : — sector alimentar	22	31	—	—
— sector alimentație publică	23	32		
— sector nealimentar	24	33	*13 253*	*13 982*
— cheltuieli materiale (suma totală*)	25	34	*3 969*	*3 980*

* Indicatorul „Cheltuieli materiale" (suma totală) se completează potrivit indicațiilor date de Direcția Centrală de Statistică.

Scanned with CamScanner

17.4. TEHNICA ÎNTOCMIRII ŞI UTILIZĂRII BILANŢULUI

17.4.1. LUCRĂRI PREMERGĂTOARE ÎNTOCMIRII BILANŢULUI

În vederea întocmirii bilanţului anual se efectuează o serie de lucrări premergătoare, dintre care cele mai importante sînt:

a) Verificarea înregistrării complete în conturi a tuturor operaţiilor economico-financiare care au avut loc în cursul anului şi stabilirea rulajului debitor, creditor şi a soldurilor conturilor, în vederea creării condiţiilor pentru verificarea exactităţii şi realităţii operaţiilor din conturi.

b) Verificarea exactităţii datelor din conturi cu ajutorul balanţelor de verificare.

Pentru realizarea controlului exactităţii datelor înregistrate în conturi se întocmeşte balanţa de verificare — situaţie recapitulativă a tuturor elementelor cuprinse în conturi, construită şi bazată pe echilibrul valoric al elementelor înregistrate în cele două părţi (debit şi credit) ale tuturor conturilor.

Ca urmare, balanţele de verificare au ca rol să verifice, în primul rînd, corelaţia existentă între elementele conturilor sintetice în conformitate cu principiul dublei înregistrări.

Datorită conţinutului lor, balanţele de verificare realizează, pe de o parte, controlul exactităţii înregistrărilor din toate conturile şi, pe de altă parte, legătura dintre conturile sintetice, precum şi dintre acestea şi bilanţ. De asemenea, prin balanţă se realizează o importantă grupare a informaţiilor ceea ce oferă acesteia un rol însemnat în informarea economico-financiară. Din aceste motive, balanţa de verificare este folosită la luarea deciziilor de către conducerea întreprinderii şi se înaintează organelor interesate din afara întreprinderii.

În principiu, balanţele de verificare cuprind următoarele elemente ale conturilor: denumirea şi codul, soldurile, rulajele, totalurile sumelor.

Aceste elemente, totalizate, trebuie să asigure următoarele egalităţi:

$$\Sigma \text{soldurilor iniţiale debitoare} = \Sigma \text{soldurilor iniţiale creditoare} \quad (17.1)$$

$$\Sigma \text{rulajelor debitoare} = \Sigma \text{rulajelor creditoare} \quad (17.2)$$

$$\Sigma \text{totalurilor debitoare} = \Sigma \text{totalurilor creditoare} \quad (17.3)$$

$$\Sigma \text{soldurilor finale debitoare} = \Sigma \text{soldurilor finale creditoare} \quad (17.4)$$

În raport cu numărul acestor egalităţi balanţele de verificare pot fi cu una, două, trei sau patru egalităţi.

După modul de dispunere a elementelor conturilor, balanţa de verificare se poate prezenta ca un tabel cu coloane pentru egalităţile conţinute sau sub forma unui tabel construit după principiul matriceal (şah).

Balanţele de verificare cu structura pe coloane sînt cele mai folosite în practica întreprinderilor comerciale. În cazul lor, pe verticală sînt dispuse toate conturile sintetice cu denumirea şi codul caracteristic, iar pe orizontală egalităţile de verificare a elementelor structurale, valorice ale conturilor. Egalităţile se obţin prin adunarea coloanelor conţinînd elementele conturilor.

Cu ajutorul balanţelor de verificare se pot descoperi erori provenite din: omisiunea sau înregistrarea greşită a sumelor în formulele

Scanned with CamScanner

contabile, înregistrarea greşită a sumelor în conturile sintetice, calcularea greşită a elementelor conturilor, preluarea eronată a datelor din conturi în balanţe etc. Asemenea erori duc la lipsa egalităţilor între totalurile elementelor conturilor din balanţe, care apar conform principiului dublei înregistrări. Apariţia inegalităţilor semnalează existenţa unor erori. Acestea sînt apoi căutate prin punctarea sau confruntarea sumelor din conturi cu sursele de informaţii, refacerea calculelor din conturi etc.

Există erori care nu pot fi identificate prin intermediul balanţelor de verificare, întrucît nu afectează egalităţile acestora. Asemenea erori sînt, de exemplu, cele privind omisiunea înregistrării unor operaţii, înregistrarea unei operaţii cu sume mai mari sau mai mici decît cele reale însă egale în toate conturile, atît la debit cît şi la credit, înregistrarea corectă a unor operaţii sub aspectul părţii conturilor — debit şi credit — dar la conturi care nu corespund conţinutului economic al operaţiei.

La lucrările periodice de sinteză şi control contabil este necesar să se verifice şi caracterul complet şi corect al înregistrărilor făcute în conturile analitice ale conturilor sintetice, a calculelor făcute în aceste conturi şi, în final, a corelaţiei ce trebuie să existe între totalul elementelor valorice ale conturilor analitice ale unui cont sintetic şi elementele valorice ale acestuia.

În acest scop se întocmeşte extrasul conturilor analitice. În extras se preiau elementele de calcul ale tuturor conturilor analitice ale unui cont sintetic (solduri iniţiale, rulaje, solduri finale). La conturile sintetice de valori materiale, extrasul conturilor analitice cuprinde şi elementele cantitative de calcul (stoc iniţial, intrări, ieşiri, stoc final). Totalurile valorice ale extraselor conturilor analitice se corelează cu elementele valorice ale contului sintetic corespunzător, urmărindu-se existenţa următoarelor relaţii:

Soldul iniţial al contului sintetic	= Σsoldurilor iniţiale ale conturilor analitice	(17.5)
Rulajul debitor al contului sintetic	= Σrulajelor debitoare ale conturilor analitice	(17.6)
Rulajul creditor al contului sintetic	= Σrulajelor creditoare ale conturilor analitice	(17.7)
Soldul final al contului sintetic	= Σsoldurilor finale ale conturilor analitice	(17.8)

Metodologia de întocmire a extraselor conturilor analitice, a balanţei de verificare şi a corelaţiilor dintre ele se prezintă în tabelele 17.5, 17.6, 17.7.

c) Următoarea lucrare premergătoare întocmirii bilanţului este verificarea concordanţei dintre datele înregistrate în conturi şi realitate, prin inventarierea generală a mijloacelor economice şi a surselor lor de proveniență.

Inventarierea este un ansamblu de operaţii logice şi practice interdependente între ele, prin care se măsoară, la un moment dat, din punct de vedere cantitativ şi valoric, mărimea elementelor patrimoniale în scopul punerii de acord a datelor evidenţei operative şi contabile cu realitatea, prin preluarea şi reflectarea de către contabilitate

Scanned with CamScanner

Tabelul 17.5

D	Magazin 1		C	
Total sume	30 VI	3 400 000	Total sume	30 VI 2 600 000
Rulaj VII		800 000	Rulaj VII	1 300 000
Total sume	31 VII	4 200 000	Total sume	31 VII 3 900 000
Sold debitor		300 000		

D	Magazin 2		C	
Total sume	30 VI	1 900 000	Total sume	30 VI 1 300 000
Rulaj VII		500 000	Rulaj VII	700 000
Total sume	31 VII	2 400 000	Total sume	31 VII 2 000 000
Sold debitor		400 000		

D	Magazin 3		C	
Total sume	30 VI	4 000 000	Total sume	30 VI 2 800 000
Rulaj VII		1 500 000	Rulaj VII	1 200 000
Total sume	31 VII	5 500 000	Total sume	31 VII 4 000 000
Sold debitor		1 500 000		

Tabelul 17.6

Extrasul conturilor analitice a contului 231
„Mărfuri în unitățile cu amănuntul" la 31 VII 1980

- mii lei -

Magazinul gestiunea	Total sume precedente		Rulaj curent		Total sume precedente+rulaj		Sold final
	D	C	D	C	D	C	
Magazin 1	3400	2600	800	1300	4200	3900	300
Magazin 2	1900	1300	500	700	2400	2000	400
Magazin 3	4000	2800	1500	1200	5500	4000	1500
Total	9300	6700	2800	3200	12100	9900	2200

Mărfuri în unitățile cu amănuntul

D		C	
I s 30 VI	9300	I S 30 VI	6700
Rulaj VII	2800	Rulaj VII	3200
I S 31 VII	12100	I s 31 VII	9900
Sold D	2200		

Rabat sau adaos aferent mărfurilor în unitățile cu amănuntul

D		C	
I s. 30 VI	335	I S 30 VI	465
Rulaj VII	160	Rulaj VII	140
I s 31 VII	495	I s 31 VII	605
		Sold C	110

Fondul mijloacelor circulante

D		C	
I s 30 VI	1909,5	I s 30 VI	2650,5
I S 31 VII	1909,5	I s 31 VII	2650,5
		Sold C	741

Cont curent

D		C	
I s. 30 VI	4455,5	I.s. 30 VI	6184,5
Rulaj VII	3040,0	Rulaj VII	2660,0
I s 31 VII	7495,5	I.S. 31 VII	8844,5
		Sold C	1349

Scanned with CamScanner

Tabelul 17.7

Balanța de verificare cu patru egalități

Simb. cont.	Denumirea conturilor	Total sume precedente 30.VI		Rulaj luna curentă		Total sume pînă la finele perioadei curente		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
231	Mărf. în unit. cu amănunt.	9 300	6 700	2 800	3 200	12 100	9 900	2 200	—
239	Rabat sau adaos comercial	335	465	160	140	495	605	—	110
340	Cont curent	4 455,5	6 184,5	3 040	2 660	7 495,5	8 844,5	—	1 349
701	Fond mijloace circul.	1 909,5	2 650,5	—	—	1 909,5	2 650,5	—	741
	Total	16 000	16 000	6 000	6 000	22 000	22 000	2 200	2 200

a diferențelor constatate. Documentul în care se înscriu elementele inventariate se numește inventar.

Operațiunea de inventariere a elementelor patrimoniale ale întreprinderii comerciale — mijloace materiale și bănești (mai ales) și sursele acestora se face în scopuri diferite cum ar fi: bază de plecare pentru începerea și organizarea evidenței curente; operație de măsurare a realității reflectării de către evidența operativă și contabilă, ca mijloc de control al integrității și bunei gospodăriri a mijloacelor economice proprietate obștească; mijloc de întărire al autogestiunii economice și a disciplinei financiare și de stat.

Inventarierea este necesară pentru punerea de acord a datelor contabilității cu realitatea, deoarece mijloacele economice (mai ales) suferă unele modificări datorită caracteristicilor fizico-chimice, a modalităților de aprovizionare, păstrare, utilizare, desfacere etc. care au loc independent de voința organelor de conducere ale întreprinderii și care fac să apară diferențe față de datele din contabilitate. De aceea, acestea trebuie să se pună periodic de acord printr-un proces de reglare, care intervine la inventariere sau în urma acesteia.

Lucrarea de inventariere se efectuează în mai multe etape, și anume:

1. — Pregătirea inventarierii care constă în: determinarea obiectului și scopului inventarierii, constituirea comisiilor de inventariere, stabilirea perioadei sau termenelor de efectuare a inventarelor, pregătirea elementelor patrimoniale care vor fi inventariate, înregistrarea la zi a operațiunilor privind elementele inventariate în contabilitatea sintetică și analitică, verificarea înregistrărilor și stabilirea soldurilor.

2. — Constatarea și descrierea elementelor inventariate, care se referă la: stabilirea mărimii reale a elementelor inventariate prin numărare, cîntărire, calcule, verificare scriptică etc. și înscrierea acestora în listele de inventar în mod individualizat cu descrierea particularităților și exprimarea lor în etalonul natural caracteristic sau distinct în etalon bănesc.

3. — Evaluarea elementelor inventariate se referă atît la exprimarea bănească prin preț a fiecărui element inventariat (mijloace materiale), cît și la stabilirea mărimii valorii grupelor de elemente sau

Scanned with CamScanner

a tuturor elementelor inventariate. Evaluarea se face, în principiu, la prețurile curente de înregistrare: la mărfuri — prețul cu amănuntul, la ambalaje — prețul de livrare, la mijloace fixe — valoarea de inventar etc.

4. — Stabilirea rezultatelor inventarierii și regularizarea diferențelor de inventar constatate prin preluarea acestora în contabilitate. Rezultalete inventarierii se stabilesc prin compararea datelor efective din listele de inventariere cu cele din contabilitate. Diferențele apar ca plusuri de inventar (faptic > scriptic) sau minusuri de inventar (faptic < scriptic). Soluționarea diferențelor se face în mod diferit, conform dispozițiilor legale, sub forma compensării minusurilor cu plusurile, a influențării cheltuielilor cu plusurile (diminuarea lor), sau influențarea beneficiilor (creșterea lor), a influențării cheltuielilor cu diferențele în minus (creșterea lor), a pierderilor (creșterea lor) sau a recuperării acestora prin imputarea celor vinovați.

După ce s-a stabilit modalitatea de soluționare a diferențelor, se înregistrează plusurile și/sau minusurile de inventar în contabilitate.

În acest fel, prin punerea de acord a datelor contabilității cu cele reale stabilite prin inventariere, aceasta ia sfîrșit.

d) Stabilirea elementelor definitive ale conturilor (rulaje, solduri) și închiderea conturilor de cheltuieli și venituri. Prin aceste operațiuni soldurile conturilor care nu sînt închise reflectă existența de mijloace și surse ce urmează a fi înscrise în bilanț și în același timp, sînt create condițiile pentru calculul rezultatelor financiare finale, întrucît la contul de beneficii și pierderi au fost concentrate rezultatele din cursul perioadei de gestiune.

e) Stabilirea rezultatelor financiare finale — beneficii sau pierderi — prin calcularea elementelor valorice ale contului destinat acestui scop. Beneficiile finale apar ca sold creditor al contului iar pierderile ca sold debitor. În funcție de natura sa, soldul contului se va înscrie în bilanț în pasiv (beneficii) sau în activ (pierderi), după caz.

f) Întocmirea balanței a doua de verificare a conturilor ale cărei date vor servi pentru completarea bilanțului.

17.4.2. COMPLETAREA BILANȚULUI

În principiu, formularul de bilanț se completează cu datele exprimate prin soldurile tuturor conturilor sintetice din cea de a doua balanță de verificare. La transpunerea datelor din balanța de verificare în bilanț trebuie să se aibe în vedere următoarele reguli:

— pentru unele conturi sintetice din contabilitatea curentă corespund în bilanț posturi distincte, astfel că soldurile lor se înscriu direct. Așa sînt de exemplu, mijloacele fixe, uzura mijloacelor fixe, fondul mijloacelor fixe, rezervele pentru cheltuieli preliminate, beneficiile și pierderile etc.;

— majoritatea conturilor nu apar în bilanț sub formă de posturi individuale ci sub forma unor posturi concentrate, în funcție de conținutul lor economic. Această concentrare are loc ca urmare a necesității caracterizării de ansamblu a elementelor de activ și de pasiv cu trăsături comune. De exemplu, pentru completarea postului din bilanț „Mărfuri" se însumează soldurile unor conturi sintetice din balanța de veri-

Scanned with CamScanner

ficare cum sînt: Mărfuri în depozit, Mărfuri în unităţile cu amănuntul, Mărfuri în curs de aprovizionare, Mărfuri refuzate rămase în păstrarea clienţilor, Mărfuri aflate la terţi, Mărfuri expediate.

— pentru conturile de mijloace circulante materiale la care evidenţa curentă a mijloacelor se ţine la un alt preţ decît cel efectiv (necesar a fi înscris în bilanţ) soldul lor din balanţa de verificare trebuie rectificat cu soldul conturilor rectificative. De aceea, pentru completarea postului mărfuri, din soldul conturilor de mărfuri, exprimate la preţul cu amănuntul, se scade soldul contului „Rabat sau adaos comercial"; la soldul contului „Ambalaje" se adună algebric (±) soldul contului **„Bonificaţii la ambalaje"**, în vederea completării postului ambalaje etc.

Conturile de decontări dispun atît în activ cît şi în pasiv de posturi speciale, care se completează în funcţie de soldul debitor sau creditor pe care-l au la data întocmirii bilanţului.

Situaţiile specifice comerţului din anexa la bilanţ se completează diferit în funcţie de conţinutul lor, astfel:

— În cap. I al Execuţiei bugetului de venituri şi cheltuieli, datele efective privind încasările din desfacerea cu amănuntul a mărfurilor la preţul cu amănuntul se preiau din rulajul creditor al conturilor **600.02 Venituri din vînzarea cu amănuntul a mărfurilor** şi **600.03 Venituri din vînzarea mărfurilor în unităţile de alimentaţie publică.** Încasările din vînzarea cu ridicata a mărfurilor la preţul de facturare se preaiu sub forma rulajului creditor al conturilor **600.01 Venituri din vînzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite, 600.05 Venituri din vînzarea mărfurilor în tranzit cu participare la decontare** şi **600.06 Venituri din vînzarea mărfurilor în tranzit organizat,** toate evaluate la preţul cu amănuntul şi care se diminuează apoi cu rabatul comercial cedat. Veniturile din încasări realizate din alte activităţi se completează pe baza rulajelor creditoare ale analiticelor contului **601 Venituri din alte activităţi.**

Cheltuielile cuprinse în acest capitol se completează preluînd datele, în cea mai mare parte, din debitul conturilor de venituri. Astfel, costul mărfurilor vîndute se preia din debitul contului de venituri, unde figurează la preţul cu amănuntul diminuat cu rabatul comercial total (la ridicata) sau cedat (la amănuntul). Tot din debitul conturilor de venituri se preiau şi cheltuielile de circulaţie aferente mărfurilor vîndute. Pentru completarea cheltuielilor aferente producţiei, lucrărilor şi prestaţiilor datele sînt preluate din debitul conturilor analitice ale contului **601 Venituri din alte activităţi.**

Cheltuielile ce se suportă din rezultatele financiare se culeg din debitul conturilor analitice destinate acestora din cadrul contului **750 Beneficii şi pierderi.**

— Datele informative din capitolul V al Execuţiei bugetului se completează pe baza soldurilor, rulajelor etc. dintr-o multitudine de conturi sintetice şi analitice, conturi în afara bilanţului etc. De exemplu, datele privitoare la diferitele fonduri speciale se preiau sub forma soldurilor din conturile analitice ale contului **719 Alte fonduri;** Rabatul comercial total, rabatul cedat, realizat etc. se preia din conturile analitice ale contului **239 Rabat sau adaos comercial.** Totalul fondului de retribuţii se preia sub forma rulajului creditor al contului **420 Decontări cu personalul.** Pentru calculul rentabilităţii se raportează beneficiul realizat preluat din soldul creditor al contului **750 Beneficii şi pierderi**

Scanned with CamScanner

la volumul desfacerilor la prețul cu amănuntul, preluat ca rulaj creditor al contului **600 Venituri din activitatea de bază** etc.

— Situația cheltuielilor de circulație se completează în exclusivitate pe baza datelor din conturile analitice și cele ale contului sintetic **501 Cheltuieli de circulație.**

— Pentru întocmirea Raportului explicativ se preiau date din bilanțul propriu-zis, din anexa la bilanț, din contabilitatea curentă sintetică și analitică, din evidența operativă, din diverse documente primare și centralizatoare, din bugetul de venituri și cheltuieli, din secțiuni ale planului economic al întreprinderii.

17.5. VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR DIN BILANȚ PENTRU ANALIZA SITUAȚIEI FINANCIARE A ÎNTREPRINDERII COMERCIALE

Datele bilanțului constituie o bogată sursă de informații pentru analiza situației financiare și, prin intermediul ei, a activității economice desfășurate de întreprinderea comercială. Analiza bilanțului se poate face prin analiza separată a celor două părți — activul și pasivul — și/sau prin urmărirea corelațiilor dintre acestea.

Prima modalitate de analiză presupune studierea separată a grupelor din activ și pasiv și a posturilor pe care le cuprind, pentru a determina, în principal, greutatea lor specifică și dinamica acesteia în timp. Prin această analiză, în legătură cu mijloacele fixe, se determină, de exemplu indicatori cum sînt: ponderea valorii mijloacelor fixe ale întreprinderii comerciale față de totalul activului ei determinată prin formula:

$$\frac{Aa}{Ta} \qquad (17.9)$$

sau ponderea mijloacelor fixe față de totalul mijloacelor economice destinate activității comerciale determinată prin formula:

$$\frac{Aa}{Aa + Ba} \qquad (17.10)$$

în care:

Aa reprezintă valoarea grupei A din activ;
Ba — valoarea grupei B din activ;
Ta — valoarea totală a activului.

Cu privire la mijloacele circulante se determină de asemenea o serie de corelații în cadrul activului. Astfel, de exemplu, se calculează ponderea mijloacelor circulante față de totalul activului pe baza formulei:

$$\frac{Ba}{Ta} \qquad (17.11)$$

sau ponderea acestora față de totalul mijloacelor economice destinate activității comerciale pe baza formulei:

$$\frac{Ba}{Aa + Ba} \qquad (17.12)$$

Scanned with CamScanner

De asemenea, pentru a cunoaşte structura mijloacelor circulante şi a raportului acestora faţă de totalul mijloacelor circulante se utilizează formule de calcul cum sînt:

$$\frac{Mm}{Ba};\ \frac{Mb}{Ba};\ \frac{Md}{Ba} \qquad (17.13)$$

în care:

Mm este valoarea mijloacelor circulante materiale;
Mb — valoarea mijloacelor circulante băneşti;
Md — valoarea mijloacelor circulante în decontare.

Datele din pasivul bilanţului sînt utilizate, mai ales pentru calcularea unor ponderi şi raporturi de natură să furnizeze informaţii asupra structurii surselor. De exemplu, se determină ponderea surselor proprii faţă de totalul pasivului pe baza formulei:

$$\frac{Spp}{Tp} \qquad (17.14)$$

sau ponderea surselor străine în totalul bilanţului prin formula:

$$\frac{Ssp}{Tp} \qquad (17.15)$$

în care:

Spp reprezintă sursele proprii din pasivul bilanţului;
Ssp — sursele străine din pasivul bilanţului;
Tp — Valoarea totală a pasivului bilanţului.

Dacă se are în vedere numai activitatea comercială se poate calcula ponderea surselor proprii şi/sau străine faţă de totalul surselor angajate în activitatea comercială utilizînd formulele:

$$\frac{Sp(Ap + Bp + Dp)}{Ap + Bp + Dp} \text{ şi/sau } \frac{Ss(Ap + Bp + Dp)}{Ap + Bp + Dp} \qquad (17.16)$$

în care:

Sp reprezintă sursele proprii
Ap, Bp, Dp — valoarea grupelor corespunzătoare (A, B, D) din pasivul bilanţului.

În sfîrşit, se mai poate determina raportul surselor proprii faţă de cele străine, pe total, sau la fiecare grupă de surse, conform formulelor:

$$\frac{Spp}{Ssp};\ \frac{ASpp}{ASsp};\ \frac{BSpp}{BSsp};\ \frac{CSpp}{CSsp} \qquad (17.17)$$

precum şi raportul surselor străine faţă de cele proprii, pe total, sau la fiecare grupă de surse în parte conform formulelor:

$$\frac{Ssp}{Spp};\ \frac{ASsp}{ASpp};\ \frac{BSsp}{BSpp};\ \frac{CSsp}{CSpp} \qquad (17.18)$$

în care:

ASpp, BSpp, CSpp reprezintă valoarea surselor proprii din grupele corespunzătoare din pasivul bilanţului;
ASsp, BSsp, CSsp — valoarea surselor străine din grupele corespunzătoare din pasivul bilanţului.

Scanned with CamScanner

Analiza corelațiilor dintre activul și pasivul bilanțului are cea mai frecventă utilizare în practică și constă în folosirea concomitentă a datelor din aceste două părți urmărindu-se analiza dinamicii mijloacelor sub dublul lor aspect, determinarea excedentului sau golului de mijloace circulante, analiza rezultatelor financiare și a rentabilității etc. Astfel se determină indicatorii: beneficii la 1 000 lei fonduri fixe, circulante sau totale, la 1 000 lei desfacere, cheltuieli la 1 000 lei desfacere etc.

Aspecte deosebit de însemnate pentru conducerea întreprinderii se pot obține dacă se analizează datele din bilanț în dinamica lor. În acest scop se corelează datele din bilanțurile mai multor perioade succesive de gestiune stabilind și analizînd ratele de modificare (creștere sau scădere) a diferiților indicatori. De altfel, într-o formă oarecare aceasta se realizează în prezent prin prezentarea în bilanț, în coloane distincte, a datelor de la sfîrșitul perioadei precedente (începutul perioadei curente) alături de cele calculate pentru perioada curentă.

17.6. RAPORTAREA INFORMAȚIILOR DIN BILANȚ ȘI MĂSURILE CE SE IAU PE BAZA ACESTORA DE ORGANELE DIN AFARA ÎNTREPRINDERILOR COMERCIALE

În cunoașterea activității întreprinderii comerciale sînt interesate atît organele de conducere proprii, cît și organele de conducere ale unităților ierarhice, bancare, financiare, statisticii de stat etc. De aceea, întreprinderile comerciale au obligația de a înainta, la termene legale, atît unităților ierarhice (funcție de nivelul organizatoric) cît și unităților bancare, financiare pe raza cărora își desfășoară activitatea, cîte un exemplar al bilanțului trimestrial sau anual, iar lunar situația principalilor indicatori și balanța de verificare.

În funcție de volumul indicatorilor, perioada raportată și nivelul verigii organizatorice, centralizarea datelor din bilanțuri se face: la direcțiile comerciale județene și la Ministerul Comerțului Interior.

Direcțiile comerciale județene și cele asimilate lor din Ministerul Comerțului Interior verifică, analizează și centralizează datele din bilanțurile întreprinderilor comerciale.

Ministerul Comerțului Interior verifică, analizează și centralizează pe subramuri sau pe ansamblul ramurei datele din bilanțurile direcțiilor comerciale.

Bilanțul anual centralizat este depus apoi la Ministerul Finanțelor, Comitetul de Stat al Planificării, Direcția Centrală de Statistică, Banca Națională a R. S. România.

Unitățile superioare care primesc spre verificare, analiză și aprobare bilanțurile unităților pe care le coordonează, urmăresc, pe de o parte, exactitatea și realitatea raportărilor și pe de altă parte, activitatea și rezultatele raportate prin bilanț.

Primul aspect este verificat, mai ales, pe baza corelării diverselor informații din bilanț, cît și între datele din bilanț, anexa la bilanț și raportul explicativ.

Cel de al doilea aspect are în vedere modul și măsura îndeplinirii indicatorilor de plan, abaterile existente și cauzele lor, măsurile pro-

Scanned with CamScanner

puse de întreprinderi pentru asigurarea unei activități și situații economice-financiare eficiente etc.

Rezultatele verificării și analizei bilanțului, precum și măsurile necesare pentru îmbunătățirea activității întreprinderii se consemnează în procesul-verbal de aprobare al acestuia. Prin aprobarea bilanțului anual se confirmă datele privind mijloacele economice și sursele de care dispun întreprinderile la data întocmirii bilanțului, inclusiv rezultatele obținute în perioada raportată. După aprobarea bilanțului anual, în contabilitatea întreprinderii se reflectă operațiunile privind modificările, corectările etc. constatate cu această ocazie, cît și repartizarea definitivă a beneficiului potrivit destinațiilor legale sau acoperirii pierderilor.

Organele bancare și financiare, pe baza exemplarelor din bilanț primite, exercită controlul valoric asupra unor aspecte ale activității economico-financiare desfășurate de întreprinderile comerciale cum sînt: utilizarea mijloacelor fixe și circulante, situația surselor de acoperire a acestora, modul de utilizare a împrumuturilor bancare și garanția acestora, calculul normativului de mijloace circulante proprii, volumul imobilizărilor, modul de formare și repartizare a beneficiilor etc.

În acest fel, bilanțul își dovedește utilitatea multilaterală, capacitatea informațională, necesitatea și posibilitatea creșterii rolului său în fundamentarea deciziilor ce se iau la toate nivelurile activității.

Scanned with CamScanner

BIBLIOGRAFIE

* * *, *Programul Partidului Comunist Român de făurire a societății socialiste multilateral dezvoltate și înaintare a României spre comunism.* Editura politică, București, 1975.

* * *, *Directivele Congresului al XII-lea al Partidului Comunist Român cu privire la dezvoltarea economico-socială a României în cincinalul 1981—1985 și orientările de perspectivă pînă în 1990.* Editura politică, București, 1979.

* * *, *Programul-directivă de creștere a nivelului de trai în perioada 1981—1985 și de ridicare continuă a calității vieții.* Editura politică, București, 1979.

* * *, *Documentele Plenarei C.C. al P.C.R. cu privire la perfecționarea conducerii și planificării economico-financiare din 28.III.1978,* Editura politică, București, 1980.

Nicolae Ceaușescu, *Cuvîntare la Consfătuirea privind activitatea din domeniul comerțului exterior.* Editura politică, București, 1976.

Nicolae Ceaușescu, *Raportul cu privire la realizarea hotărîrilor Congresului al XI-lea, a Programului P.C.R. din decembrie 1977.* Editura Politică, București, 1977.

Nicolae Ceaușescu, *Cuvîntare la Plenara C.C. al P.C.R. din 22—23 martie 1978.* Editura Politică, București, 1978.

Nicolae Ceaușescu, *Cuvîntare la Plenara comună a C.C. al P.C.R. și Consiliului Suprem al Dezvoltării Economice și Sociale a României.* Editura Politică, București, 1979.

Nicolae Ceaușescu, *Raport la cel de-al XII-lea Congres al P.C.R.* Editura Politică, București, 1979.

Nicolae Ceaușescu, *Cuvîntare la Consfătuirea de lucru de la Comitetul Central al Partidului Comunist Român din 29—30 mai 1980,* Editura Politică, București, 1980.

Nicolae Ceaușescu, *Cuvîntare la Ședința Plenară lărgită a Consiliului Național al Oamenilor Muncii, iunie, 1980,* Editura politică, București, 1980.

Bersu M., Sîrbu G., *Documentele primare și evidența tehnico-operativă în unitățile de alimentație publică pentru mărfuri și ambalaje.* Editura Recom, București, 1973.

Cardula, E., *Curs de economia comerțului interior.* Întreprinderea poligrafică A.S.E., București, 1972.

Cardula, I., *Analiza activității unităților comerciale.* E.D.P. București, 1976.

Cibert, A., *Comptabilité générale.* Dunod, Paris, 1967.

Ciumacenko, G. N., *Uciot i analiz v promîșlennom proizvodstve S.Ș.A.* Izdatelstvo Finansî, Moskva, 1971.

Chalon, L., *Economie Commerciale et Comptabilité, Organisation et Documents du Commerce Extérieur.* Librairie Vanderlinden, Bruxelles, 1972.

Conso, P., *La gestion financière de l'entreprise.* Dunod, Paris, 1967.

Dehem, R., *Traité d'analyse economique.* Dunod, Paris, 1967.

Demetrescu, G. C., *Istoria contabilității.* Editura științifică, București, 1972.

Depallens, G., *Gestion financière de l'entreprise.* Sirey, Paris, 1967.

Donoaica, Șt., *Contabilitatea întreprinderilor de comerț exterior.* Editura didactică și pedagogică, București, 1974.

Dorfman, R., *Prices and Markets.* Prentice-Hall, INC Englewood Cliffs, New Jersey, 1967.

Enache, Gh., *Bazele contabilității.* Editura științifică și enciclopedică, București, 1977.

Enescu, C., *Contabilitatea în comerțul exterior.* Editura științifică și enciclopedică, București, 1977.

Fayol, H., *Administration industrielle et générale.* Dunod, Paris, 1966.

Scanned with CamScanner

Florescu, C., *Conducerea ştiinţifică în comerţ*. Editura ştiinţifică, Bucureşti, 1970.
Garnier, P., *Comptabilité commerciale*. Dunod, Paris, 1972.
Geettsch, R., *Razionalisierung des Rechnungswesens in Aussenhandel*. Gebler, Wissbaden, 1958.
Hasenack, W., *Grundlagen und Technik der kaufmännischen Buchlürung*. Leipzig, 1939.
Iacobescu, Sp., Sorescu, A., *Curs de contabilitate comercială generală*, Bucureşti, 1923.
Iordache, A., *Contabilitatea operaţiilor de import şi export a mărfurilor la întreprinderile specializate de comerţ exterior*. În Organizarea şi conducerea contabilităţii în comerţ, Tipografia A.S.E., Bucureşti, 1974.
Kalveram, W., *Kaufmännische Buchhaltung*. Berlin—Wien, 1942.
Kemeny, J. G., *Comptabilité traditionnelle et comptabilité matricielle*. Dunod, Paris, 1964.
Kosiol, E., *Handwörterbuch des Rechnungswesens*. Stuttgart, 1970.
Löbel, G., Schmidt, H., *Lexikon der Datenverarbeitung*. München, 1969.
Massie, L. J., *Mèthodes actuèlles de direction des entreprises*. Les édition d'organisation Paris, 1967.
Migeon, H., *Organisation comptable et financière*. Entreprise moderne d'edition, Paris, 1964.
Peresleghin, I. V., *Pribîli predpriatia v novîh usloviah*. Izdatelstvo Finansî, Moskva, 1966.
Popescu, Gh., *Contabilitatea comercială*. Întreprinderea poligrafică A.S.E., Bucureşti, 1970.
Popescu, Gh., *Contabilitatea comercială (Probleme metodologice noi)*. Întreprinderea poligrafică A.S.E., Bucureşti, 1971.
Puiu, Al., *Conducerea şi tehnica comerţului exterior*. Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1976.
Rapin, A., Poly, J., *Comptabilité des sociétés commerciales*. Dunod, Paris, 1966.
Rigaud, L., *Comptabilité générale*. Libraire Armand Colin, Paris, 1971.
Ristea, M., Vişan, D., Zeicu, G., *Contabilitatea activităţii de comerţ exterior şi cooperare internaţională*. Tipografia A.S.E., Bucureşti, 1979.
Rusu, D., *Bazele contabilităţii*. Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1977.
Schmalenbach, E., *Le bilan dynamique*. Dunod, Paris, 1961.
Tămăşan, T., *Bazele ştiinţiiice ale contabilităţii*. Editura ştiinţifică, Bucureşti, 1973.
Timariu, D., *Cursul de Contabilitatea comerţului*, Întreprinderea editorial-poligrafică A.S.E., Bucureşti, 1971.
Veyrenc, A., *Cours pratique de comptabilité, tome 2, les sociétés commerciales*. Durassié, Paris, 1965.
Ziegler, Fr., *Das Rechnungswesen des Grosshandels*. Berlin—Schöneberg, 1937.
* * *, *Internationales Handbuch des Informationswesens*. Stuttgart, 1963.
* * *, *L'information et la documentation de l'entreprise en matière de mètode et de tehniques de gestion*. Dunod, Paris, 1963.
* * *, *Executive leadership course*. Prentice-Hall, I.N.C., Englewood Cliffs, Nj., S.U.A. 1964.
* * *, *Evidenţa contabilă în comerţul de stat*. EDP, Bucureşti, 1964.
* * *, *Des ratios au tableau de bord*. Editions de l'entreprise moderne, Paris, 3e édition, 1965.
* * *, *Osnovî buhgalterskogo uciota v torgovle*. Izdatelstvo Ekonomika, Moskva, 1965.
* * *, *Buhgalterskî uciot v gosudarstvennoi torgovle*. Izdatelstvo Ekonomika, Moskva, 1966.
* * *, *Les systèmes d'information en marketing*. Dunod, Paris, 1969.
* * *, *Bazele contabilităţii*. E.D.P. Bucureşti, 1976.
* * *, *Organizarea şi conducerea contabilităţii în comerţ, curs uz intern*. Bucureşti, 1974.

Scanned with CamScanner

* * *, *Dr. Gablers Wirtschaits — Lexikon.* Wiesbaden, 1967.
* * *, *Okonomisches Lexikon.* Berlin, 1970.
* * *, *Contabilitatea întreprinderilor comerciale.* Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977.
* * *, *Contabilitatea, ştiinţă fundamentală şi aplicativă.* Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1979.

Articole în reviste

Possler, L., Ristea, M., *Reflecţii asupra procedeelor metodei contabilităţii.* Revista de contabilitate nr. 5/1970.
Possler, L., Marin, I., *Posibilităţi de raţionalizare a evidenţei vînzărilor de mărfuri cu plata în rate.* Revista de contabilitate nr. 8/1972.
Possler, L., Voica, V., *Aspecte ale contabilităţii uzurii mijloacelor fixe.* Revista de contabilitate nr. 1 din 1974.
Radu, S., *Reflectarea în contabilitate a principalelor operaţiuni economice la o organizaţie comercială cu amănuntul.* Revista de contabilitate, supliment, nr. 2/1972.
Timariu, D., *Evoluţia şi trăsăturile caracteristice ale contabilităţii comerciale.* Revista de contabilitate nr. 11/1971.
Timariu, D., *Locul şi rolul contabilităţii în sistemul informaţional al comerţului.* Revista Comerţul modern, nr. 11—12/1971.
Timariu, D., Dăscălescu, G., *Îmbunătăţirea evidenţei vînzărilor cu numerar, în sectorul desfacerii mărfurilor.* Revista de contabilitate, nr. 4/1974.
Timariu, D., Dăscălescu, G., *Raţionalizări în evidenţa producţiei şi circulaţiei mărfurilor la o întreprindere de alimentaţie publică.* Revista de contabilitate nr. 10/1975.

Acte normative

* * *, *Legea nr. 62/1968 privind amortizarea fondurilor fixe.*
* * *, *Legea nr. 11/1971 privind organizarea şi conducerea unităţilor socialiste de stat.*
* * *, *Legea nr. 57/1974 privind retribuirea după cantitatea şi calitatea muncii.*
* * *, *Legea nr. 29/1978 privind formarea, planificarea, destinaţia şi vărsarea beneficiilor.*
* * *, *Legea nr. 2/1979. Legea finanţelor.*
* * *, *Decretul nr. 465/1979 privind recuperarea şi valorificarea resurselor materiale refolosibile, utilizarea şi circulaţia ambalajelor.*
Ministerul Comerţului Interior, *Instrucţiunile nr. 10648/1959 privind evidenţa şi decontarea vînzării de mărfuri cu plata în rate.*
Ministerul Comerţului Interior, *Instrucţiunile nr. 22/62308/1964 de ordin financiar-contabil privind evidenţa constituirii şi utilizării fondului de remiză adăugată la nota de plată în alimentaţia publică.*
Ministerul Comerţului Interior, *Metode şi indicaţii orientative privind ţinerea evidenţelor şi desfăşurarea controlului gestiunilor în comerţul de stat cu amănuntul, 1974.*
Ministerul Finanţelor, *Instrucţiuni de aplicare a planului de conturi pentru comerţul interior, 1971.*
Ministerul Finanţelor, *Instrucţiuni de aplicare a planului de conturi pentru întreprinderile de comerţ exterior, 1971.*
Ministerul Finanţelor, *Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor economice, 1971.*
Ministerul Finanţelor, *Modificări în planurile de conturi şi instrucţiunile de aplicare a acestora cu începere de la 1. I. 1979.*
Ministerul Finanţelor, *Ordinul nr. 1501/26.III.1980 cu privire la modificarea planului de conturi.*

Scanned with CamScanner

Scanned with CamScanner